

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Ilona Havlová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

**Daňová evidence a vybrané sporné daňové problémy firem v oboru
pohostinství**

Tax evidence and selected problematic tax issues of the catering industry

DP – EF – KFÚ 2011 – 19

Bc. Ilona Havlová

Vedoucí práce: **Ing. Jana Šmídová**, katedra financí a účetnictví

Konzultant: **Ing. Jaroslava Siebenreicher**
Ing. Josef Havel, ABB s.r.o. Elektro-Praga Jablonec n. Nisou

Počet stran: **97**

Počet příloh: **5**

Datum odevzdání: **6. května 2011**

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 6. května 2011

Anotace

Předmětem diplomové práce je nalezení daňově optimálního řešení u vybraných problematických okruhů pro firmy zabývající se pohostinstvím a vedoucí daňovou evidenci.

Práce je vytvořena podle legislativy platné v roce 2010. Legislativní změny, které nastaly v následujícím roce, jsou zmíněny v samostatné kapitole. Předmětu, o kterém se v diplomové práci jedná, se dotkly jen částečně.

Teoretická část obsahuje charakteristiku daňové evidence a literární rešerše vybraných okruhů, kterými jsou: registrace k dani z přidané hodnoty, automobil v podnikání a pronájem.

Praktická část sleduje konkrétní případ zanedbání registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty s doporučeným postupem pro podnikatele.

Okruh, zaměřený na automobil, popisuje různé způsoby pořízení vozidla z členského státu Evropské unie z hlediska optimalizace daně z přidané hodnoty. Další část je věnována důvodům pro vedení knihy jízd plátcem daně z přidané hodnoty, při současném uplatnění paušálních výdajů na dopravu.

Poslední okruh je zaměřen na pronájem, konkrétně na technické zhodnocení v pronajaté provozovně a umíst'ování výherních hracích přístrojů v restauraci.

Klíčová slova

Daňová evidence, daň z přidané hodnoty, registrační povinnost, pořízení dopravního prostředku z členského státu, paušální výdaj na dopravu, technické zhodnocení, výherní hrací automaty.

Annotation

The subject of this essay is finding an optimum tax solution for selected problematic areas for catering companies which do tax accounting.

The work is based on the legislation valid in 2010. The legislation changes which occurred in 2011 are mentioned in a separate chapter. They affected the subject of this essay only partially.

The theoretical part contains the characteristics of tax accounting and literature review of the following selected areas: registration for VAT, a vehicle in a business and rental premises.

The practical part describes a particular case of failure to register for VAT and the corrective steps recommended to the entrepreneur.

The part concerning a vehicle describes different ways of obtaining a vehicle from an EU country with respect to optimizing the VAT. The next part deals with reasons to have a journey log book for VAT payers who use a fixed-rate expense allowance for transport.

The last part concentrates on renting a property, specifically the technical improvement to the rented premises and the placing of video lottery terminals in restaurants.

Key words

Tax accounting, VAT (value added tax), registration obligations, obtaining a vehicle from an EU country, fixed-rate expense allowance, technical improvement, video lottery terminals.

OBSAH

SEZNAM TABULEK	11
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	12
ÚVOD	13
1 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH SPORNÝCH PROBLÉMŮ A DISKUTOVANÝCH OKRUHŮ	15
2 DAŇOVÁ EVIDENCE OBECNĚ.....	20
2.1 CO PŘEDCHÁZELO DAŇOVÉ EVIDENCI.....	20
2.2 PŘÍSLUŠNÁ LEGISLATIVA	20
2.3 FYZICKÉ OSOBY, NA KTERÉ SE VZTAHUJE POVINNOST VEDENÍ DAŇOVÉ EVIDENCE.....	21
2.4 FYZICKÉ OSOBY, NA KTERÉ SE VZTAHUJE POVINNOST VEDENÍ ÚČETNICTVÍ.....	22
2.5 VÝDAJOVÉ PAUŠÁLY	24
2.6 FORMA VEDENÍ DAŇOVÉ EVIDENCE	25
2.7 EVIDENCE PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ, MAJETKU A ZÁVAZKŮ	26
2.7.1 Evidence příjmů	26
2.7.2 Evidence výdajů	28
2.7.3 Evidence hmotného majetku.....	30
2.7.4 Evidence nehmotného majetku.....	35
2.7.5 Evidence majetku pořízeného formou finančního leasingu.....	35
2.7.6 Evidence zásob.....	36
2.7.7 Evidence pohledávek a závazků	37
2.8 REZERVY NA OPRAVY H MOTNÉHO MAJETKU, ZPŮSOB TVORBY A POUŽITÍ V DAŇOVÉ EVIDENCI.....	37
2.9 MZDOVÁ EVIDENCE	38
2.10 DAŇ SILNIČNÍ A EVIDENCE AUTOMOBILU.....	39
2.11 POVINNOSTI POPLATNÍKA PO UZAVŘENÍ ROKU	40
2.12 SHRnutí DAŇOVÉ EVIDENCE	41
3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY (DPH), REGISTRAČNÍ POVINNOST.....	43
3.1 DAŇOVÉ IDENTIFIKAČNÍ ČÍSLO	43
3.2 OSOBA POVINNÁ K DANI, PLÁTCE DPH	43
3.3 NEJOBVYKLEJŠÍ ČINNOSTI V POHOSTINSTVÍ A SAZBY DANĚ.....	44
3.4 REGISTRAČNÍ POVINNOST PLÁTCE	45
3.4.1 Překročení limitu obratu.....	46
3.4.2 Příklad z praxe - nedodržení registrační povinnosti.....	48
3.4.3 Zhodnocení příkladu pozdní registrace	51

4 PROBLEMATIKA POŘÍZENÍ DOPRAVNÍHO PROSTŘEDKU Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU POHLEDEM DPH.....	52
4.1 POŘÍZENÍ NOVÉHO DOPRAVNÍHO PROSTŘEDKU.....	52
4.1.1 Pořízení nového automobilu neplátcem.....	53
4.1.2 Pořízení nového automobilu plátcem.....	53
4.1.3 Obecně pro plátce i neplátce	54
4.2 POŘÍZENÍ AUTOMOBILU, KTERÝ PRO ÚČELY ZÁKONA O DPH NENÍ NOVÝM DOPRAVNÍM PROSTŘEDKEM	55
4.2.1 Pořízení ojetého automobilu neplátcem.....	56
4.2.2 Pořízení ojetého automobilu plátcem.....	56
4.3 SHRUTÍ	58
5 PROBLEMATIKA NUTNOSTI VEDENÍ KNIHY JÍZD PŘI SOUČASNÉM ODPOČTU DPH A UPLATNĚNÍ PAUŠÁLNÍHO VÝDAJE NA DOPRAVU.....	60
5.1 PAUŠÁLNÍ VÝDAJ NA DOPRAVU	60
5.2 NAVRŽENÝ PRAKTICKÝ POSTUP POUŽITÍ PAUŠÁLU PRO NEPLÁTCE	61
5.3 STÁVAJÍCÍ DŮVODY PRO EVIDENCI JÍZD	62
5.4 OTÁZKA NUTNOSTI VEDENÍ KNIHY JÍZD A DPH	62
5.5 ZHODNOCENÍ PAUŠÁLNÍHO VÝDAJE NA DOPRAVU	64
6 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ (TZ) A OPRAVY	65
6.1 OPRAVA - DEFINICE A VYMEZENÍ.....	68
6.1.1 Provedené opravy na pronajatém majetku a dopady na daň z příjmů.....	69
6.2 TECHNICKÉ ZHODNOCENÍ – DEFINICE A VYMEZENÍ.....	71
6.2.1 TZ na pronajatém majetku a dopady na daň z příjmů	73
6.3 OPRAVY A TZ NA PRONAJATÉM MAJETKU S DOPADEM NA DPH.....	75
6.3.1 Oprava a údržba nemovitosti, ke které je povinován nájemce.....	75
6.3.2 Opravou, kterou provedl nájemce bude částečně nebo plně hrazen nájem	76
6.3.3 Opravu, kterou provedl nájemce s tím, že má nárok na úhradu těchto nákladů.....	77
6.3.4 TZ provedené nájemcem a vztah k DPH.....	78
6.4 ZÁVĚR K TECHNICKÉMU ZHODNOCENÍ A DPH.....	80
6.5 PŘÍKLAD Z PRAXE: DOHODA O ÚHRADĚ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ PŘI UKONČENÍ NÁJMU	82
7 UMÍSŤOVÁNÍ VÝHERNÍCH HRACÍCH PŘÍSTROJŮ (VHP).....	84
7.1 VYMEZENÍ POJMU NÁJEM A OBSAH NÁJEMNÍ SMLOUVY.....	84
7.2 ČASTÉ CHYBY VE SMLOUVÁCH A SLUŽBY SPOJENÉ S VHP	85
7.3 NÁHLED PODLE ČESKÉ DAŇOVÉ SPRÁVY.....	86
7.4 ZÁVĚR, NÁVRH ŘEŠENÍ	87
8 LEGISLATIVNĚ TECHNICKÉ ÚPRAVY V ROCE 2011.....	88

ZÁVĚR	89
SEZNAM LITERATURY	93
SEZNAM PŘÍLOH	97

Seznam tabulek

TAB. 1: STANOVENÉ MINIMÁLNÍ DOBY ODPISOVÁNÍ PODLE ODPISOVÝCH SKUPIN.....	33
TAB. 2: ROČNÍ ODPISOVÉ SAZBY PŘI ROVNOMĚRNÉM ODPISOVÁNÍ.....	33
TAB. 3: KOEFICIENTY PRO ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ.....	34
TAB. 4: ČINNOSTI V POHOSTINSTVÍ A SAZBY DANĚ	44
TAB. 5: HISTORIE LIMITU PRO POVINNOU REGISTRACI K DPH.....	46
TAB. 6: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI V OBDOBÍ OD 1.5.2005 DO 12.10.2005.....	50
TAB. 7: PŘÍKLADY POŘÍZENÍ OJETÉHO AUTOMOBILU Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU	57
TAB. 8: VARIANTY POUŽITÍ PAUŠÁLNÍHO VÝDAJE NA DOPRAVU U PLÁTCE NEBO NEPLÁTCE	63
TAB. 9: DPH PŘI PROVEDENÉ OPRAVĚ NÁJEMCEM, OPRAVOU KOMPENZOVÁN NÁJEM.....	77
TAB. 10: DPH PŘI PROVEDENÉ OPRAVĚ NÁJEMCEM, FAKTUROVÁNO PRONAJÍMATELI	78

Seznam zkratek a značek

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUZP	Den uskutečnění zdanitelného plnění
EU	Evropská unie
EUR	Euro
IČO	Identifikační číslo
MF	Ministerstvo financí
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
mil.	Milion
ObčZ	Občanský zákoník
ObchZ	Obchodní zákoník
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírka
TZ	Technické zhodnocení
VHP	Výherní hrací přístroje
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZOR	Zákon o rezervách
ZSDP	Zákon o správě daní a poplatků

Úvod

V souvislosti s podnikáním v oboru pohostinství byly vybrány okruhy problémů mající daňové dopady, se kterými se lze poměrně často setkat v praxi. Některé z uvedených okruhů lze aplikovat na podnikatelské prostředí obecně. Zaostřeno bylo především na problémy firem vedoucích daňovou evidenci. V diplomové práci není řešena problematika účetních jednotek, tj. firem vedoucích účetnictví a s tím souvisejících účetních operací. Není zde ani obecně řešena problematika daně z přidané hodnoty.

Mnoho podnikatelů provozujících pohostinství vede daňovou evidenci, proto je počátek diplomové práce věnován daňové evidenci z obecného hlediska. Jsou zde vymezeny pojmy a příslušná legislativa vztahující se k daňové evidenci, popsána forma vedení daňové evidence a evidence majetku. Nastíněna je také mzdová evidence a silniční daň. Shrnuty jsou zde i povinnosti poplatníka po uzavření roku.

Zpočátku činnosti podnikatelé nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, ve většině případů se však pozdější registraci nelze vyhnout. V diplomové práci je proto samostatná kapitola věnována registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty. V tomto okruhu jsou vymezeny všechny důvody vedoucí k nutnosti registrace. Zvláštní důraz je kladen na překročení limitu obrátu stanoveného pro registraci. Uveden je příklad z praxe, kdy u živnostníka nebyla dodržena registrační povinnost. Cílem je zmapovat postup správce daně při nedodržení registrační povinnosti a výpočet náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti.

Pro plátce daně byla vytvořena přehledná tabulka vymezující nejobvyklejší činnosti poskytované v oboru pohostinství. Každé z činností byla přidělena příslušná sazba daně z přidané hodnoty.

Další problematikou, které je věnována samostatná kapitola, je automobil v podnikání. Se vstupem České republiky do Evropské unie se naskýtá příležitost pořídit automobil z jiného členského státu. V práci je zacíleno na pořízení automobilu z Evropské unie a povinnost tuzemského podnikatele k odvodu daně z přidané hodnoty. Rozbor je věnován

rozdílu mezi nákupem nového dopravního prostředku plátcem a neplátcem daně z přidané hodnoty, a také pořízení dopravního prostředku, který není novým dopravním prostředkem. Pro přehlednost byla vytvořena tabulka mapující možné varianty pořízení a s tím související daňové povinnosti. Cílem je umožnit podnikatelům snadnou orientaci a vybrání optimální varianty s nejmenší daňovou a administrativní zátěží.

Automobilu je dále věnován prostor z hlediska nutnosti vedení knihy jízd, při současném odpočtu daně z přidané hodnoty a uplatnění paušálního výdaje na dopravu. Rozbor je věnován plátcům daně z přidané hodnoty, kteří chtějí nadále uplatňovat odpočet daně z přidané hodnoty z výdajů, souvisejících s užitím automobilu v podnikání. Cílem je nalézt opodstatnění nutnosti vedení knihy jízd.

Podnikání v pohostinství se neobejde bez řádné provozovny. V práci není řešena problematika vlastních prostor, ale je zaměřena na podnikatele, kteří mají prostory pronajaty. Jelikož se většinou neobejdou bez nutnosti úprav prostor a budov, ve kterých jsou v nájmu, je detailně zaostřeno na problematiku technického zhodnocení a oprav provedených na pronajatém majetku. Kapitola je rozdělena na dvě části, z nichž první je zaměřena na opravy a technické zhodnocení s dopadem na daň z příjmů, a druhá s dopadem na daň z přidané hodnoty. Cílem je určit, zda vzniká povinnost odvodu daně z přidané hodnoty při ukončení nájmu. Kapitola končí příkladem z praxe, ve kterém nájemce provedl technické zhodnocení na budově, a při ukončení nájmu byla dohodnuta finanční kompenzace. Jsou posouzeny daňové dopady z hlediska daně z příjmů i z hlediska daně z přidané hodnoty.

Poslední otázkou, která je v práci rozebrána s cílem nalézt správné daňové řešení, je umístování výherních hracích přístrojů do prostor restaurací. V praxi je toto umístování předmětem častých doměrků daní ze strany správce daně, protože jsou uzavírány smlouvy mezi nájemci a pronajímateli v rozporu s legislativním opatřením. Práce se zabývá objasněním rozdílu mezi umístováním výherních hracích přístrojů v provozovně a pronájmem nebytových prostorů. Cílem je stanovit závěr, zda může restaurátér uplatnit osvobození od placení daně z přidané hodnoty.

1 Charakteristika vybraných sporných problémů a diskutovaných okruhů

Podnikatelé provozující pohostinství a vedoucí daňovou evidenci se setkávají s celou řadou problémů. Začnou-li podnikat jsou povinni sledovat, zda nenastala povinnost registrace k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH). Spousta podnikatelů zapomíná, že je potřeba sledovat výši obratu. Nejčastější chybou, které se podnikatelé dopouštějí, je sledování obratu pouze za kalendářní rok, a nikoli klouzavě po ukončení každého měsíce za 12 měsíců zpětně. Po skončení kalendářního roku začnou počítat obrat od nuly. Rovněž se může stát, že je nesprávně vyhodnoceno, co vstupuje do obratu pro povinnou registraci. Neznalost zákona neomlouvá a sankce jsou vysoké. Zjistí-li správce daně, že poplatník měl povinnost registrace z důvodu překročení limitu, zaregistruje podnikatele, a ten se stává plátcem DPH (dále jen plátce) od data účinnosti registrace. Tuto situaci nelze řešit zpětnou registrací k DPH, ale osoba, která v minulosti obrat překročila, bude zaregistrována v reálném čase. Zpětná registrace by způsobila problémy pro odběratele, kteří od podnikatele odebírali zboží či služby a mají uzavřenu evidenci DPH za měsíc, resp. čtvrtletí. Sankce za nedodržení registrační povinnosti nastávají v podobě náhrady za neuplatnění daně ze zdanitelných plnění, a to ve výši 10 % za období, za které již měl být podnikatel plátcem¹. Správcem daně je v těchto případech vyžádána tržba za toto období, mnohdy následuje daňová kontrola a poté je vypočítána náhrada.

V práci je uveden příklad z praxe na pozdní registraci k DPH. Je zmapován postup správce daně a daňového subjektu při součinnosti dodání vyžádaných informací. Z příkladu vyplývá, že správce daně při výpočtu náhrady za nesplnění zákonné registrační povinnosti přihlédl k daňovým odpočtům a stanovil nejnížší možnou sankci.

Další vybranou spornou problematikou, především z hlediska uplatňování DPH, je otázka automobilu sloužícího k podnikatelské činnosti. První část je věnována pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu Evropské unie. Druhá část problematice

¹ § 98 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

nutnosti vedení knihy jízd při současném odpočtu DPH a uplatnění paušálního výdaje na dopravu.

V kapitole jsou rozebrány povinnosti při pořízení automobilu z Evropské unie pro plátce a pro neplátce DPH (dále jen neplátce). Je popsán rozdíl mezi novým dopravním prostředkem a dopravním prostředkem, který není nový (dále jen ojetý) podle zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP).

Pro neplátce je charakterizována registrační a odvodová povinnost při pořízení nového automobilu. Vzniká povinnost zaregistrovat se jako plátce, a to dnem pořízení nového automobilu.

Situace pořízení nového dopravního prostředku poplatníkem, který se již plátcem stal dříve, bude obdobná pořízení jiného zboží z členského státu. Nestandardní bude pouze vyplnění formuláře Přiznání k dani z přidané hodnoty. Pro plátce je totiž rozhodující, zda nový dopravní prostředek pořídil od osoby registrované nebo neregistrované k dani v jiném členském státě. Pořídí-li nový dopravní prostředek od osoby registrované k dani, uvede pořízení na řádek č. 3 přiznání, jako jakékoliv jiné pořízení zboží. Není nutno podávat Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku. Pouze v případě, že bude potřeba nový dopravní prostředek zaregistrovat dříve, tj. před podáním daňového přiznání, může být podáno Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a zaplacená záloha ve výši daně z pořízení, což správce daně potvrdí.

Bude-li však nový dopravní prostředek pořízen od osoby neregistrované k dani, je nutno použít řádek č. 9 přiznání, zároveň podat Hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii dokladu, který dodavatel vystavil.

Plátce má rovněž nárok na odpočet daně, pokud bude automobil používán k podnikatelské činnosti, bez ohledu na to, zda byl dopravní prostředek pořízen od osoby registrované nebo neregistrované k DPH v jiném členském státě.

Pořízení ojetého automobilu se řídí jinými pravidly. Rozdílné je nejen to, zda ojetý automobil nakupuje plátce nebo neplátce, ale podstatné je také od koho a v jakém režimu byl ojetý automobil z jiného členského státu nakoupen.

Žádná daňová povinnost nenastává tuzemskému plátcovi, pořizuje-li ojetý automobil od osoby, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Rovněž tak není předmětem daně, pro tuzemského plátce i neplátce, pořízení vozidla od osoby registrované

k dani v jiném členském státě, pokud se jedná o obchodníka, který použil při prodeji zvláštní režim².

Povinnost přiznat a odvést DPH má na druhou stranu plátce při pořízení od osoby registrované k dani v jiném členském státě (ne ve zvláštním režimu).

Neplátce je od povinnosti odvést DPH osvobozen vždy. Vztahuje se na něj výjimka v ZDP, která ojetý automobil řadí do použitého zboží. Toto zboží není předmětem daně ani při pořízení z jiného členského státu.

V další kapitole je na automobil v podnikání nahlíženo ze strany knihy jízd, v kombinaci s paušálním výdajem na dopravu. V práci je rozepsán důvod pro povinné vedení knihy jízd pro plátce, kteří chtějí i nadále uplatňovat odpočet DPH z pohonných hmot.

Od roku 2009 mají podnikatelé možnost uplatnit výdaje na dopravu paušální částkou, aniž by byla povinnost evidovat jízdy. V kapitole je rozebráno v jakých případech a za jakých podmínek lze paušální výdaj na dopravu použít. Pokud bude automobil používán výhradně k podnikání, lze snížit základ daně o 5 000 Kč měsíčně. Při částečném využití, se částka snižuje na 4 000 Kč a zároveň vzniká povinnost krátit ostatní výdaje. Rovněž je omezeno maximální množství vozidel, u kterých je paušál povolen, na tři vozidla. Evidence jízd není pro daňové účely nezbytná, pokud se jedná o neplátce.

Plátce však uplatňuje nejen paušální výdaj, ale nadále i odpočet DPH na vstupu z nakoupených pohonných hmot. Nárok odpočtu DPH je nutno prokázat, a to nejen doklady o nákupu pohonných hmot, ale i účelem, ke kterému bylo vozidlo použito. Povinnost vedení knihy jízd nebyla proto pro plátce nijak dotčena. V diplomové práci byla vytvořena přehledná tabulka pro plátce i neplátce s kombinací paušálních výdajů a doporučené povinnosti vedení knihy jízd.

Další kapitola rozebírá problematiku technického zhodnocení (dále jen TZ) a oprav na najatém majetku. Do diplomové práce byla vybrána proto, že v oboru pohostinství dochází často k opravám a TZ a pokud podnikatel není vlastníkem nemovitosti, řeší toto

² Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Základem daně je přírážka (rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží) snižená o daň z přírážky. § 90 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

na najatém majetku. V praxi se můžeme setkat s různými názory odborníků. Nepřehlednost a rozdílné závěry vedly k zapracování těchto případů do diplomové práce. V práci není řešeno odstraňování závad na pronajaté nemovitosti, které jdou k tíži pronajímatele.

Na začátku kapitoly jsou vybrány zákony, ve kterých jsou oprava a TZ zmiňovány. Je vymezen rozdíl mezi opravou a TZ, protože hranice bývá mnohdy nejednoznačná a rozebrány daňové důsledky chybného posouzení.

Kapitola je rozdělena do dvou částí. První je řešená z pohledu daně z příjmů, druhá z pohledu DPH.

V samostatné části „oprava“ je vymezeno o jakou činnost se jedná. Dále jsou rozepsány tři různé situace, které mohou nastat a jejich dopady na daň z příjmů. Případy mají společné to, že opravu provedl a hradil nájemce se souhlasem pronajímatele. Rozdílnost spočívá ve vyrovnání mezi těmito dvěma subjekty. Může být provedeno buď formou úhrady nájemného nebo nad rámec nájemného bez finanční kompenzace nebo s finanční kompenzací.

Další samostatná část se zabývá TZ. Začátek je opět ponechán definici a vymezení. Poté jsou rozepsány varianty, kdy TZ je hrazené formou úhrady nájemného, nad rámec nájemného, přičemž mohou nastat další situace, kdy TZ není odpisováno, je odpisováno nájemcem, nebo pronajímatelem. Každá z variant má rozdílný dopad na daň z příjmů.

V části zaměřené na opravy a TZ na najatém majetku s dopadem na DPH, jsou rozepsány varianty možných vyrovnání oprav nebo TZ, ale tentokrát s dopadem na DPH. Přičemž TZ a vymezení toho, kdy se jedná o zdanitelné plnění a kdy ne, je často velice problematické. Závěry Koordinačního výboru Ministerstva financí se často neshodují s názory odborníků z řad daňových poradců. Závěrem kapitoly TZ je shrnutí a předložení vlastního řešení. Poslední část je věnována příkladu z praxe. Ukázka dohody o úhradě TZ a ukončení nájmu. Tato dohoda je rekapitulována a navrženo daňové řešení. V úplném závěru je jednoduché grafické zpracování dopadu na příjmy a výdaje a DPH v daňové evidenci na straně nájemce výše uvedeného příkladu.

V další kapitole je probrána otázka pronájmu nebytových prostor pro provoz výherních hracích přístrojů (dále jen VHP) z hlediska DPH. Tuto problematiku lze totiž posuzovat ze dvou pohledů. Může se jednat o službu podle zákona o DPH v případě, že by šlo pouze

o poskytnutí práva k umístění VHP do nebytového prostoru. V tomto případě se jedná o zdanitelné plnění se základní sazbou daně. Bude-li ovšem smluvně ujednáno, že se jedná o nájem vymezeného nebytového prostoru, jedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Tyto rozdíly jsou detailně rozebrány a je upozorněno na chyby, které se ve smlouvách vyskytují. Především se jedná o služby, které jsou spojeny s provozem VHP a pronajímatel se je zavazuje nájemci poskytovat. Jelikož princip konstrukce daně neumožňuje zdaňovat služby samostatně je otázka, zda lze na tyto smlouvy nahlížet jako na nájem nebytových prostor, který je osvobozen od daně.

2 Daňová evidence obecně

2.1 Co předcházelo daňové evidenci

Do konce roku 2003 obsahovala česká legislativa dvě účetnictví. Jednoduché a podvojně. V podvojném účetnictví měly za povinnost účtovat subjekty a firmy zapsané do obchodního rejstříku, jako obchodní společnosti a družstva nebo například zahraniční fyzické osoby podnikající v Česku. V jednoduchém účetnictví mohly účtovat fyzické osoby (podnikatelé) nezapsané do obchodního rejstříku a dále také osoby, které podnikaly na základě jiného právního předpisu, než byl Živnostenský zákon (advokáti, lékaři, burzovní makléři, apod.). Hlavním úkolem jednoduchého účetnictví bylo prokázat skutečnou výši příjmů a výdajů a k evidenci a prokazování sloužily následující účetní knihy: Peněžní deník, Kniha pohledávek a závazků, Inventurní knihy nebo Inventurní karty investičního majetku, a další. Jako příloha k ročnímu daňovému přiznání se předkládal Výkaz o majetku a závazcích a Výkaz příjmů a výdajů.

Na sklonku roku 2003 byla schválena novela zákona o účetnictví, která vstoupila v platnost od 1. ledna 2004. Tato novela, č. 437/2003 Sb., je svým způsobem nejpodstatnější od roku 1992. Za historicky zlomové lze považovat zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Nadále je pod pojmem účetnictví myšleno předchozí podvojně a pojem jednoduché účetnictví byl úplně vypuštěn. Nahrazen byl daňovou evidencí.

Neznamená to ovšem úplně odlišnou evidenci. Kdo pokračuje ve způsobu vedení, jakým bylo jednoduché účetnictví, splňuje požadavky i pro vedení daňové evidence. Daňová evidence je bezesporu jednodušší než bylo jednoduché účetnictví. Není již například nutné provádět inventuru peněžních prostředků čtyřikrát ročně. Nejsou již předepsány účetní knihy. Záleží na podnikateli, jakým způsobem bude evidovat příjmy a výdaje, a majetek a závazky. Důležité je správně stanovit základ daně z příjmů fyzických osob.

2.2 Příslušná legislativa

První informaci o daňové evidenci v ZDP lze nalézt v § 4 odst. 4, a to v rámci definice obchodního majetku.

Cíl daňové evidence je definován v § 7b ZDP.

Dalšími právními předpisy³, kterými se podnikatel vedoucí daňovou evidenci řídí, jsou např.:

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen ObčZ).

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP).

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH).

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Zákon č. 589/1992., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.3 Fyzické osoby, na které se vztahuje povinnost vedení daňové evidence

Daňová evidence je umožněna vést poplatníkům, kteří nevedou účetnictví a mají příjmy z podnikání:

- a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) příjmy ze živnosti,
- c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,
- d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Dále sem spadají poplatníci mající příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (mimo příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků):

- a) příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to

³ Právní předpisy jsou míněny ve znění pozdějších předpisů.

- včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- b) příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
 - c) příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů,
 - d) příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolventního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolventního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.

Jak je zřejmé již z titulu tohoto odstavce, daňovou evidenci mohou vést pouze fyzické osoby. Podmínkou je, že fyzická osoba není účetní jednotkou.

2.4 Fyzické osoby, na které se vztahuje povinnost vedení účetnictví

Novela zákona o účetnictví⁴ od 1. ledna 2004 stanovila pět skupin fyzických osob, které jsou účetní jednotkou:

1. fyzická osoba, která je podnikatelem a je zapsaná do obchodního rejstříku,
2. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o DPH (§ 6 odst. 2), včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
3. ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
4. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle § 829 až 841 ObčZ, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,
5. ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

⁴ Zákon č. 437/2003 Sb. (úplné znění č. 31/2004 Sb.).

Účetní jednotka se z fyzické osoby stává tehdy, jestliže spadá alespoň do jedné z pěti výše uvedených skupin.

Ukončit vedení účetnictví mohou účetní jednotky nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví. Výjimkou je ukončení činnosti⁵.

ad 1) Fyzické osoby obecně nemají povinnost zápisu do obchodního rejstříku. Většina podnikajících fyzických osob v obchodním rejstříku zapsána není.

Povinnost podat návrh na zápis do obchodního rejstříku a následné vedení účetnictví mají podle obchodního zákoníku podnikající fyzické osoby:

a) Zahraniční fyzické osoby, které na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Obecně jsou tyto účetní jednotky oprávněny podnikat na území ČR ode dne zápisu do obchodního rejstříku. Výjimku z uvedeného obecného pravidla tvoří fyzické osoby s bydlištěm v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarské konfederace, které podnikají na území České republiky. Tyto fyzické osoby nemají povinnost zápisu do obchodního rejstříku. Avšak od 1. ledna 2004 je na ně nahlíženo jako na účetní jednotky a proto mají povinnost vést účetnictví, tudíž nemohou vést daňovou evidenci.

b) Fyzické osoby, které jsou podnikateli a výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku 120 000 000 Kč⁶.

ad 2) Částka obratu 25 000 000 Kč prošla od zavedení pojmu účetní jednotka následující historií:

V roce 2004 platil obrat za předcházející období od 6 000 000 Kč. Pokud fyzická osoba vedla v roce 2003 jednoduché účetnictví a překročila tuto hodnotu, stala se v roce 2004 účetní jednotkou s povinností vést daňovou evidenci. Povinnost vedení účetnictví nastala až od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, tudíž od 1. ledna 2005.

⁵ § 4 odst. 7 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁶ § 34 odst. 2 zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Již pro období roku 2004 byla tato částka navýšena na 15 000 000 Kč. Částka 25 000 000 Kč je účinná poprvé za kalendářní rok 2008.

ad 3) Fyzické osoby se mohou stát účetními jednotkami i na základě svého rozhodnutí. Tuzemské fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou podle výše uvedených kritérií, se mohou dobrovolně rozhodnout, že povedou účetnictví. Pokud nevedly (podvojné) účetnictví ke dni 31. prosince 2003 a chtěly začít vést účetnictví od 1. ledna 2004, musely se takto rozhodnout do konce roku 2003. Pokud se rozhodly později, staly se účetní jednotkou a povinnost vést účetnictví nastala až od prvního dne účetního období následujícího období, v němž se rozhodli vést účetnictví, tj. nejdříve od 1. ledna 2005.

Výjimku tvoří případy, kdy se uvedené fyzické osoby rozhodnou vést účetnictví ke dni zahájení podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. V tomto případě mají povinnost vést účetnictví již od tohoto dne.

ad 4) Fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, se stávají účetní jednotkou, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou. Nelze tedy v praxi uplatnit to, aby jeden účastník vedl daňovou evidenci a druhý byl účetní jednotkou a vedl účetnictví. Pokud spolu uzavřou dva a více poplatníků smlouvu a stanou se účastníky sdružení bez právní subjektivity a jeden z nich vede účetnictví, vzniká povinnost vést účetnictví i ostatním účastníkům a to od 1. dne účetního období, ve kterém :

- a) se staly účastníky sdružení, nebo
- b) některý z účastníků sdružení se stal účetní jednotkou, a to až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účastníky sdružení, nevznikla-li jim povinnost vést účetnictví z jiného důvodu.

2.5 Výdajové paušály

Daňovou evidenci nejsou povinni vést poplatníci podle § 7 odst. 1 ZDP, kteří uplatňují výdaje paušální částkou z dosažených příjmů. Pokud se poplatníci takto rozhodnou, neuplatňují výdaje prokazatelně vynaložené, nemusí schraňovat a evidovat výdajové doklady, pouze evidují příjmy a procento k příjmům je stanoveno podle druhu provozované živnosti. Dále je v ZDP stanoveno, že poplatník vede záznamy o evidenci

pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

Nejvyšší procento mohou uplatnit poplatníci z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a poplatníci provozující živnosti řemeslné a to 80 %. Na druhém místě jsou ostatní živnosti, u kterých je možno uplatnit 60 %. Z ostatních příjmů výše neuvedených je možno uplatnit 40 %.

V § 7 odst. 7 ZDP je také uvedeno, že způsob uplatnění výdajů nelze během roku měnit. Stává se, že poplatník v průběhu roku vede daňovou evidenci, protože nemá dostatečné informace, zda bude mít výdaje přesahující paušální částku. Po ukončení roku před podáním daňového přiznání uplatní výdaje procentem. Tento postup je povolen, pouze se navýší náklady za zbytečné vedení daňové evidence během roku. Pro podnikatele lze doporučit, pokud si nejsou jistí kolik bude činit jejich výdajová stránka, aby výdajové doklady uschovaly a v průběhu nebo až na konci roku prostým součtem zjistili, jaká varianta je pro ně výhodnější. Toto neplatí pro plátce DPH. Ti musí podávat čtvrtletní přiznání k DPH a daňové doklady musí být uschovány. Ovšem ani zde není vyloučeno, že poplatník vede evidenci výdajů – daňových dokladů pro evidenci DPH a následně za celý rok uplatní výdaje procentem z příjmů.

2.6 Forma vedení daňové evidence

Způsob vedení daňové evidence není zákonem stanoven. Poplatník musí dojít ke správnému základu daně z příjmů a členit musí pouze příjmy a výdaje. Pro majetek a závazky se používají zvláštní právní předpisy o účetnictví. O těch bude zmíněno následně. Z důvodu levnějšího provozu je spousta dokladů tisknuta na papírech, které časem vyblednou a stanou se nečitelnými. Je proto zapotřebí takovéto doklady okopírovat, což přináší administrativní výdaje navíc. Je také možné mít doklady oskenované a uložené na nosiči a při kontrole tento nosič dát k dispozici správci daně.

Správce daně má právo daňovému subjektu uložit záznamní povinnost. Toto právo je vymezeno v § 39 ZSDP. Dále může uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými předpisy, byly vedeny zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Záznamní povinnost musí být dána vždy formou písemného rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat. Součástí rozhodnutí musí být přesné stanovení zaznamenávaných údajů, jejich členění a uspořádání, včetně

návaznosti na doklady, z nichž je záznam veden. Správce daně je oprávněn se přesvědčovat již v průběhu zdaňovacího období o plnění záznamní povinnosti u daňového subjektu a ukládat mu rozhodnutím povinnosti k odstranění závad.

2.7 Evidence příjmů a výdajů, majetku a závazků

V ZDP je řešena evidence zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů velice stručně. „*Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje:*

- a) *o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,*
- b) *o majetku a závazcích.*“⁷

2.7.1 Evidence příjmů

Příjmem se pro účely daňové evidence rozumí příjem, který poplatník obdržel v období od 1.1. do 31.12. ve formě:

- a) peněžní,
- b) nepeněžní i
- c) dosažený směnou.

Příjmem peněžním se rozumí převzetí peněz ať již v hotovosti nebo na účet. Není povinností fyzické osoby podnikatele mít podnikatelský účet, podnikatel může přijímat příjmy z podnikání na svůj běžný účet. Jako doklad slouží výpis z účtu. Avšak není povinností mít založen účet, podnikatel může přijímat peníze také pouze v hotovosti. Zde je třeba připomenout, že dne 1. července 2004 nabyl účinnosti zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

Smyslem tohoto zákona je:

- určit, kdy jsou jak fyzické, tak i právnické osoby povinny provést bezhotovostní platbu prostřednictvím peněžního ústavu,
- upravit kontrolu dodržování této povinnosti.

Povinnost provést bezhotovostní platbu se vztahuje na platby přesahující částku 15 000 EUR, prováděné:

- a) navzájem mezi osobami s místem trvalého pobytu, místem pobytu nebo sídlem na území České republiky,

⁷ § 7b odst. 1 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- b) osobami s místem trvalého pobytu, místem pobytu nebo sídlem na území České republiky ve prospěch osob s místem pobytu nebo sídlem v zahraničí.

Výjimky, kdy nejsou povinny bezhotovostní platby, jsou platby daní, poplatků, cel a záloh na tyto platby, také povinné platby vyplývající z pracovněprávních vztahů. Za platbu se pro výše uvedené účely nepovažuje vklad peněžních prostředků v hotovosti na vlastní nebo na cizí účet u peněžního ústavu nebo jejich výběr.

V zákonu o omezení plateb v hotovosti je uvedeno že: „*Platba v české nebo jakékoliv cizí měně se pro účely tohoto zákona přepočte na měnu EUR směnným kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou a platným ke dni provedení platby.*“⁸

Limit platí pro každý kalendářní den zvlášť provedené týmě poskytovatelem platby témuž příjemci platby.

Nepeněžní příjem je oceňován podle zákona o oceňování majetku č. 151/1997 Sb.

Příjmy nezahrnované do základu daně

Ne všechny příjmy jsou pro poplatníka vedoucí daňovou evidenci zdanitelným příjmem. Příjmy, které se nezahrnují do základu daně jsou vyjmenovány v ZDP⁹. Jsou to například příjmy osvobozené od daně a příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně (§ 36). Daň vybíranou srážkou zvláštní sazbou je povinen ze základu daně poplatníka srazit plátce daně.

Dále se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce¹⁰. Tento případ je možno zaznamenat při přechodu poplatníka z daňové evidence na výdaje paušálem. Poplatník byl povinen zvýšit základ daně o pohledávky, a v období, kdy mu byly proplaceny, již nejsou součástí příjmů. Poplatník tuto skutečnost poznamená do evidence pohledávek.

⁸ § 4 odst. 2 zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

⁹ § 5 odst. 5 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁰ Tamtéž, § 23 odst. 4 písm. d).

Obdobný postup vycházející rovněž ze zásady, že příjmy zdaněné podle tohoto zákona u téhož poplatníka se nezdaňují dvakrát, je uveden i v příloze č. 3 ZDP, která stanoví postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví.

Výhodného ustanovení ZDP lze využít např. i při prodeji automobilu, u kterého v minulých letech byla uplatněna do výdajů jen poměrná část nájemného z finančního leasingu. Zákon zde praví, že příjmy z prodeje, týkající se výdajů neuznaných v předchozích zdaňovacích obdobích jako daňově uznatelné výdaje, se nezahrnují do základu daně¹¹.

2.7.2 Evidence výdajů

Evidence daňově uznatelných výdajů je v ZDP v části zabývající se daňovou evidencí řešena zdánlivě velice jednoduše. Zákon stanoví pouze zásadu, že daňová evidence musí obsahovat údaje o výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně.

Výdaje, které je možno zahrnout jako daňově uznatelné, lze nalézt v ustanovení § 24 a 25 ZDP, které jsou platné i pro účetní jednotky. Obecně platí, že výdaje jsou daňově uznatelnými, pokud jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a poplatník je zaplatil hotově nebo bezhotovostním způsobem v období od 1.1. do 31.12. Výjimku tvoří pořízení dlouhodobého majetku, který vstupuje do výdajů formou odpisů. Dále majetek pořízený formou finančního leasingu, kdy je nájemné daňově uznatelným výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Zvláštním druhem výdajů jsou i rezervy, jejich způsob tvorby je upraven samostatným zákonem¹².

Výjimku tvoří i výdaj na stravování podnikatele při pracovní cestě. Stravné lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj podnikatele při pracovní cestě delší než 12 hodin v tuzemsku. Při pracovní cestě v zahraničí lze uplatnit stravné až do výše náhrad vymezených pro zaměstnance¹³.

Za daňově uznatelný výdaj lze uznat i základní náhradu za každý kilometr a náhradu za pohonné hmoty při použití automobilu nezahrnutého do majetku.

¹¹ § 23 odst. 4 písm. e) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹² Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

¹³ Vyhláška č. 459/2009 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2010.

Novinkou od roku 2009 je možnost použití paušálu na dopravu bez ohledu na ujeté kilometry. Tomuto tématu je věnována v diplomové práci samostatná kapitola číslo pět.

Pojistné již není výdaj. Od 1.1.2008 došlo k výrazné změně v uplatňování pojistného placeného osobou samostatně výdělečně činnou. Podle ZDP již pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené poplatníkem majícím příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely¹⁴. Výdajem nadále zůstává placené zdravotní a sociální pojištění zaměstnavatelem za zaměstnance.

Způsob přepočtu cizí měny u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci

S evidencí výdajů je úzce spjat i přepočet cizí měny. V diplomové práci je pojednáváno o pořízení automobilu v rámci Evropské unie, z tohoto důvodu zde kapitola o způsobech provedení nechybí.

Poplatník vedoucí daňovou evidenci si může vybrat jeden ze dvou režimů, který uplatní pro celé zdaňovací období. Způsob přepočtu je upraveno v § 38 odst. 1 ZDP.

1. Použije jednotný kurz, který vyhláší MF po skončení kalendářního roku¹⁵.
2. Použije kurzy devizového trhu v souladu se zákonem o účetnictví, tzn.
 - a. kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou (dále jen ČNB), a to k okamžiku ocenění,
 - b. v případě nákupu za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny,
 - c. pevný kurz, kterým se rozumí kurz stanovený vnitřním předpisem fyzické osoby na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného

¹⁴ § 25 odst. 1 písm.g) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁵ Stanoví se jako průměr směnného kurzu stanoveného ČNB poslední den každého měsíce zdaňovacího období.

ČNB, používaný fyzickou osobou po předem stanovenou dobu, která nesmí přesáhnout zdaňovací období¹⁶.

Kurzové rozdíly, na rozdíl od účetnictví, nemohou v daňové evidenci vznikat.

2.7.3 Evidence hmotného majetku

Na hmotný majetek se při vedení daňové evidence nahlíží stejně jako při vedení účetnictví. Hodnota hmotného majetku nevstupuje do výdajů přímo, ale pomocí odpisů.

Hmotný majetek je nejlépe evidovat na kartách hmotného majetku. Karty by měly obsahovat minimálně tyto položky: evidenční číslo majetku, název (identifikace) majetku, vstupní cena podle ZDP, datum vkladu do obchodního majetku (datum zařazení do užívání), odpisová skupina, průběh daňových odpisů uplatněných za zdaňovací období, daňové oprávky (výše dosud uplatněných odpisů celkem), zůstatková cena.

Při vyřazení majetku i způsob a datum vyřazení. Karty hmotného majetku při vedení daňové evidenci jsou stejné jako při vedení účetnictví.

Vymezení hmotného majetku je v § 26 odst. 2 ZDP. Dělíme na:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí a to v případě, že vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok, budovy, domy, byty a nebytové prostory, a to bez ohledu na vstupní cenu,
- b) stavby se považují za hmotný majetek s výjimkou: provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m a také s výjimkou oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- c) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- d) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- e) jiný majetek, kterým se rozumí: TZ a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, technické rekultivace a výdaje hrazené nájemcem, které podle účetních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu

¹⁶ PILÁTOVÁ, J. Evidence výdajů v rámci daňové evidence.

s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Oceňování hmotného majetku neboli určení co je vstupní cenou lze nalézt v § 29 ZDP.

- a) Pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý koupí (úplatně nabytý majetek), toto ocenění se použije pro majetek, který fyzická osoba pořídila úplatně v době kratší než 1 rok před vložením do obchodního majetku.
- b) Vlastními náklady se oceňuje majetek pořízený nebo vyrobený ve vlastní režii, také se ocení nemovitý majetek, který fyzická osoba pořídila nebo vyrobila ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku, tyto náklady se zvýší o prokazatelně vynaložené náklady na jeho opravy a TZ.
- c) Hodnotou nesplacené pohledávky se oceňuje movitý majetek, který zůstává ve vlastnictví věřitele.
- d) Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje například movitý majetek, který fyzická osoba pořídila úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku a také nemovitý majetek, který fyzická osoba pořídila nebo vyrobila ve vlastní režii v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku.
- e) Cenou podle zákona o oceňování¹⁷ se ocení například majetek nabytý děděním nebo darem.

Odpisování hmotného majetku znamená postupné umořování hodnoty majetku do daňově uznatelných výdajů. Hodnota hmotného majetku nevstoupí do výdajů přímo, ale pomocí odpisů. S odpisováním se začne po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Odpisy uplatňuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, odpisování je ale právo nikoli povinnost. Odpisování lze také přerušit, při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo. Pokud poplatník uplatní v nějakém roce výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období odpisy uplatnit ale ani o tuto dobu prodloužit odpisování. Pokud poplatník používá majetek pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu, zahrnuje do výdajů pouze poměrnou část odpisů.

¹⁷ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Výše uvedené odpisování pro daňové účely (daňové odpisy), slouží ke stanovení základu daně. Pro zachování věcné a časové souvislosti s dosaženými výnosy téhož období, lze použít účetní odpisy. Průběh těchto odpisů je vyjádřen nejčastěji ve vazbě na čas nebo na výkony. S platností od 1.1.2009 umožňují české účetní předpisy¹⁸ fakultativně využít i metodu komponentního odpisování. Tato metoda umožňuje rozložit samostatný hmotný dlouhodobý majetek na jednu nebo více částí (komponentů). Komponenty mají významnou cenu a rovněž výrazně kratší dobu použitelnosti než vlastní odpisovaný majetek nebo soubor majetku. Metoda přispívá k věrnějšímu obratu o hospodaření firmy. Daňové odpisy ovšem metodu komponentního odpisování neznají, a proto z daňového hlediska se uplatní jediný daňový odpis majetku jako celku.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování. V § 27 ZDP je vymezen hmotný majetek, který není dovoleno odpisovat. Jedná se např. o majetek bezúplatně převedený podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč, pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří, atd.

Zatřídění do odpisových skupin

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP. V současné době je šest odpisových skupin.

¹⁸ § 56a vyhláška č. 500/200 Sb.

Tab. 1: Stanovené minimální doby odpisování podle odpisových skupin

Číslo odpisové skupiny	Minimální doba odpisování	Příklad majetku
1	3 roky	kancelářské stroje a počítače, jízdní kola,...
2	5 let	motorová vozidla, prodejní automaty,...
3	10 let	parní kotle, jeřáby, hudební nástroje,...
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů,
5	30 let	budovy, dálnice, silnice, studny,...
6	50 let	budovy hotelů, administrativní, muzea,...

Zdroj: § 30 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Způsoby odpisování. Poplatník si může zvolit ze dvou typů odpisování. Rovnoměrné podle § 31, nebo zrychlené podle § 32 ZDP. Ve zvoleném způsobu odpisování musí poplatník pokračovat po celou dobu odpisování.

Tab. 2: Roční odpisové sazby při rovnoměrném odpisování

Roční odpisová sazba			
Číslo odpisové skupiny	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Výpočet rovnoměrných odpisů se provádí jako jedna setina součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

Při zrychleném odpisování se v prvních letech odepisují větší částky než v letech pozdějších.

Tab. 3: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Koeficient pro zrychlené odpisování			
Číslo odpisové skupiny	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Výpočet zrychlených odpisů se provádí tak, že v 1. roce odpisování hmotného majetku se vstupní cena vydělí přiřazeným koeficientem. V dalších letech se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro další roky a počtem let, po které byl již odepisován.

Zvýšení odpisové sazby v 1. roce u prvního vlastníka u majetku zařazeného do 1., 2. nebo 3. odpisové skupiny

Podmínky pro stanovení zvýšené odpisované sazby stanoví ZDP¹⁹.

Poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou může zvýšit roční odpisovou sazbu v 1. roce odpisování o 20 %.

Poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod může zvýšit odpisovou sazbu v 1. roce odpisování o 15 %.

Ostatní poplatníci mohou zvýšit odpisovou sazbu v 1. roce odpisování o 10 %.

¹⁹ § 31 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se pro účely ZDP považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

2.7.4 Evidence nehmotného majetku

Na rozdíl od hmotného majetku, kde do daňově uznatelných výdajů vstupují odpisy, vstupuje nehmotný majetek do daňově uznatelných výdajů v plné výši bez finančního limitu při zaplacení²⁰.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považují zejména:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software a
- ocenitelná práva.

Zřizovací výdaje, které vznikly a byly zaplacený poplatníkem v roce předcházejícím zahájení činnosti, lze uplatnit jako daňově uznatelné výdaje v roce zahájení činnosti.

2.7.5 Evidence majetku pořízeného formou finančního leasingu

Daňově uznatelným výdajem je u pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle ZDP odpisovat, nájemné. Nájemné je daňově uznatelným výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Celková částka zaplaceného za předmět se dělí počtem měsíců doby nájmu. Vypočtená částka je daňově uznatelný výdaj na měsíc.

Aby mohlo být nájemné daňově uznatelné musí splňovat tři základní podmínky:

1. Doba nájmu musí být nejméně 3 roky, u nemovitostí 30 let a musí být delší než 20 % stanovené doby odpisování,
2. Po skončení nájmu musí být předmět finančního leasingu odkoupen, musí následovat převod vlastnických práv a kupní cena nesmí být vyšší než zůstatková cena, kterou vlastník vypočítá rovnoměrným odpisem. Tato podmínka neplatí,

²⁰ § 24 odst. 2 písm. zn) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

jestliže by ke dni koupě najatá věc byla při rovnoměrném odpisování již odepsána ve výši 100 % vstupní ceny,

3. Poslední obecnou podmínkou je povinnost zařadit předmět po skončení nájmu do obchodního majetku fyzické osoby.

Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Počítá se na měsíce. Nájemné je nutno krátit, pokud je předmět jen zčásti využíván k výdělečné činnosti.

2.7.6 Evidence zásob

ZDP zásoby nedefinuje. Co je součástí zásob, najdeme v prováděcí vyhlášce k účetnictví podnikatelů²¹.

Mezi zásoby patří: materiál, zásoby vlastní výroby (tj. nedokončená výroba, polotovary, výrobky), zvířata a zboží a dále také samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok v ocenění do 40 000 Kč, považované za drobný hmotný majetek.

Oceňování zásob je podobné oceňování hmotného majetku.

Pořizovací cena se používá při úplatné koupi. Součástí pořizovací ceny jsou i náklady související a to především přepravné, provize, clo a pojistné.

Vlastními náklady se oceňují zásoby pořízené ve vlastní režii.

Při vkladu zásob do podnikání, nakoupených v době delší než 1 kalendářní rok předcházející zahájení podnikatelské a jiné samostatně výdělečné činnosti, se použije reprodukční pořizovací cena. Pro majetek nabytí děděním nebo darem se použije cena, zjištěná podle zákona o oceňování majetku²².

Skladová evidence zásob sice není přímo povinná podle ZDP, ale protože daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o majetku k poslednímu dni zdaňovacího období, lze se dopracovat k závěru, že bez evidence zásob, není možno tyto

²¹ § 9 vyhláška č. 500/200 Sb.

²² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

povinnosti splnit. Je pouze na poplatníkovi, jaký způsob evidence zásob si zvolí, aby prokázal při daňovém řízení správci daně vykázaný daňový základ.

Do daňově uznatelných výdajů patří zboží skutečně zaplacené. Do daňově uznatelných příjmů patří příjem za zboží prodané. Hodnota zásob je uvedena v daňovém přiznání. Při případném ukončení podnikatelské činnosti je o tuto částku v roce ukončení zvýšen základ daně.

2.7.7 Evidence pohledávek a závazků

ZDP nepředepisuje v rámci daňové evidence povinnost evidovat pohledávky. Ale i pro poplatníka, který vede daňovou evidenci je důležité vědět vůči komu a v jaké výši pohledávky má. Hodnotu pohledávek je také nutné znát, kvůli případnému přechodu na účetnictví, kdy se základ daně o hodnoty pohledávek zvýší.

Povinnost evidovat údaje o závazcích je v ZDP výslovně zmíněna. Závazky jsou oceňovány při vzniku jejich jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací hodnotou. Forma vedení evidence je ponechána na poplatníkovi.

2.8 Rezervy na opravy hmotného majetku, způsob tvorby a použití v daňové evidenci

Způsob tvorby a použití rezerv upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZOR).

Rezerva je finanční zajištění na budoucí opravy hmotného majetku, na pěstební činnost a na ostatní činnosti. Rezervu na opravy hmotného majetku mohou vytvářet fyzické osoby, které:

- a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo
- b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně písemně zavázáni.

Rezervy je zakázáno vytvářet na pořízení hmotného a nehmotného majetku a na TZ. Novela ZOR²³ přinesla povinnost finančního krytí při tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku. Rezervy se v daňové evidenci evidují na kartách, na kterých jsou zachyceny částky jak tvorby, tak i čerpání příslušné rezervy s odvoláním na příslušné doklady.

²³ Zákon č. 2/2009 s účinností od 1. ledna 2009.

Rezervy se uplatňují v daňovém přiznání. Zůstatek rezerv zjištěný na konci období, za které se podává daňové přiznání, se převádí do následujícího období.

Rezerva na opravy u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období. Maximální doba tvorby rezervy je závislá na odpisové skupině, do které je majetek začen.

2.9 Mzdová evidence

Zaměstnává-li poplatník, vedoucí daňovou evidenci zaměstnance, je povinen se řídit právními předpisy. Stěžejními zákony jsou:

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 2/1991 Sb., o kolektivním vyjednávání.

Zákon č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu.

Zákon č. 143/1992 Sb., o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a v některých dalších organizacích a orgánech.

Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy.

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení.

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

Zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců.

Zaměstnavatel je povinen vést osobní složky jednotlivých zaměstnanců a též mzdové listy. Mzdové listy je nutno vést nejen zaměstnancům, kteří pracují na základě pracovní smlouvy, ale i zaměstnancům, kteří pracují na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce.

Daňově uznatelných výdajem, je pro zaměstnavatele vyplacená mzda, sražená záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní

politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů.

Výdajem daňově uznatelným se tyto částky stávají okamžikem zaplacení.

Další výdaje spojené se zaměstnáváním zaměstnanců jsou popsány v § 24 odst. 2 písm. j) ZDP a jsou to výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců, nákup ochranných nápojů, výdaje na poskytování závodní preventivní péče, provoz vlastních vzdělávacích zařízení, provoz vlastního stravovacího zařízení.

Dále výdaje na pracovní cesty zaměstnanců podle § 24 odst. 2 písmena k) ZDP, a to služebním nebo vlastním silničním motorovým vozidlem.

2.10 Daň silniční a evidence automobilu

Silniční daň upravena zákonem o dani silniční²⁴ a týká se podnikatelů, kteří používají ke své činnosti osobní nebo nákladní automobil.

Předmětem silniční daně je vozidlo ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví podnikatele, pořízené formou finančního leasingu, vozidlo pronajaté nebo bezplatně vypůjčené. Jediným kritériem je, že je vozidlo použito na území České republiky k podnikání.

Poplatníkem daně je osoba zapsaná v technickém průkazu vozidla jako provozovatel vozidla, dále také zaměstnavatel, vyplácí-li svému zaměstnanci cestovní náhrady za použití osobního automobilu.

Pro podnikatele vedoucího daňovou evidenci, jsou zaplacené zálohy na silniční daň v průběhu roku daňovým výdajem. Zálohy na daň a celková daň se stanoví za každé vozidlo samostatně a o zaplacených zálohách a dani je poplatník povinen vést evidenci, a to za každé vozidlo samostatně. Daňová povinnost činí jednu dvanáctinu roční sazby daně za každý kalendářní měsíc, ve kterém bylo vozidlo předmětem daně.

Silniční daň je placena vždy v celé výši i přesto, je-li vozidlo používáno k výdělečné činnosti pouze částečně.

Daňově uznatelným výdajem je i silniční daň zaplacená jedním z manželů, který je zapsán jako držitel motorového vozidla v technickém průkazu, přičemž vozidlo je používáno pro podnikatelskou činnost druhým z manželů²⁵.

²⁴ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

²⁵ § 24 odst. 2 písm. u) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Daňovým výdajem jsou výdaje spojené s provozem vozidla: pohonné hmoty, opravy, parkovné.

Daňovou uznatelnost výdajů prokazuje poplatník jednak doklady o zaplacení a dále knihou jízd.

Od roku 2009 umožňuje novela podnikatelům uplatnit paušální výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč za kalendářní měsíc. Je-li uplatněn paušální výdaj na dopravu, nelze již uplatňovat výdaje na spotřebované pohonné hmoty a parkovné ani náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty²⁶.

U vozidla užívaného i pro soukromé účely se uplatní krácený paušální výdaj na dopravu ve výši 4 000 Kč za kalendářní měsíc. Ostatní výdaje vynaložené v souvislosti s vozidlem, jako odpis, nájemné, servis, atd., se uplatní ve výši 80 %.

Paušální výdaj na dopravu lze uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla nebo vozidla v nájmu²⁷.

2.11 Povinnosti poplatníka po uzavření roku

U poplatníka vedoucího daňovou evidenci je vypočítán základ daně z příjmů za rok součtem:

příjmů ze závislé činnosti²⁸, příjmů z podnikání²⁹, příjmů z kapitálového majetku³⁰, příjmů z pronájmu³¹ a ostatních příjmů, například příjmů z příležitostné činnosti nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí nebo z převodu vlastní nemovitosti³².

Součet všech základů daně tvoří základ pro výpočet daně. Před výpočtem daně je možno snížit základ daně o uplatňovanou ztrátu vzniklou v předcházejících zdaňovacích obdobích, a to pouze do výše součtu základů, bez příjmů ze závislé činnosti. Dále je možno ponížit základ daně o odčitatelné položky jako jsou například hodnota darů, zaplacené penzijní připojištění, životní pojištění, úroky z hypotéky a další³³.

²⁶ § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²⁷ Tamtéž, § 24 odst. 2 písm. zt).

²⁸ Tamtéž, § 6.

²⁹ Tamtéž, § 7.

³⁰ Tamtéž, § 8.

³¹ Tamtéž, § 9.

³² Tamtéž, § 10.

³³ Tamtéž, § 15.

Z výsledného základu daně je vypočítána daň, která je v roce 2010 ve výši 15 %. Od vypočítané částky daně je možno odečíst slevy na dani. Slevami se rozumí především sleva na poplatníka, na manželku, na děti žijící ve společné domácnosti a dále na poživatele částečného nebo plného invalidního důchodu³⁴. Všechny částky odčitatelných položek a slev je nutno prokázat příslušnými doklady a to formou příloh k daňovému přiznání.

Termín pro podání daňového přiznání a pro zaplacení daně je 31.3. V případě, že poplatníkovi zpracovává daňové přiznání daňový poradce, je tato lhůta prodloužena do 30.6.

Kromě daňového přiznání je povinnost podat :

- Přehled o příjmech a výdajích OSVČ na příslušnou okresní správu sociálního zabezpečení (nejpozději do 30. dubna, s daňovým poradcem do 30. července).
- Přehled o příjmech a výdajích ze samostatné výdělečné činnosti a úhrnu záloh na pojistné na příslušnou zdravotní pojišťovnu (nejpozději do 30. dubna, s daňovým poradcem do 30. července).
- Přiznání k silniční dani (termín do 31. ledna).
- Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (termín do konce února).
- Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (termín do konce února).

2.12 Shrnutí daňové evidence

Daňová evidence slouží především fyzickým osobám, které mají příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Ze správně vedené evidence lze zjistit základ daně nutný pro výpočet daňové povinnosti poplatníka. Opírá se o ZDP, v některých případech odkazuje na pokyn k dani z příjmů³⁵. Není možno se obejít ani bez znalosti dalších zákonů a vyhlášek, např. zákona o silniční dani, zákona o rezervách pro zjištění daně z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty, aj. Přestože je daňová evidence založena na zjištění

³⁴ § 35ba a 35c zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

³⁵ Pokyn č. D-300.

základu daně peněžními toky, je nutno v některých případech základ daně upravit i o nepeněžní toky jako jsou např. odpisy hmotného majetku, leasing, tvorba rezerv.

Bezesporu je daňová evidence jednodušší než vedení účetnictví, což přináší podnikatelům nižší administrativní zátěž, nevýhodou je pak nižší informační a vypovídací schopnost o skutečné hospodářské situaci firmy.

3 Daň z přidané hodnoty, registrační povinnost

V Lexikonu Daňových pojmů je DPH charakterizována následovně: „*Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která od 1.1.1993 nahradila daň z obratu. Daň z přidané hodnoty zatěžuje především konečného spotřebitele, tj. jak osobní spotřebu občanů, tak i spotřebu státu a jím zřízených organizací a dalších subjektů, které neprovádějí podnikatelskou činnost. Daň z přidané hodnoty ale přitom vlastně odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí daně z přidané hodnoty.*“³⁶

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem o DPH³⁷ a fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci se tímto zákonem musí řídit.

3.1 Daňové identifikační číslo

V souvislosti se vstupem ČR do EU došlo ke změně ve struktuře Daňového identifikačního čísla (dále jen DIČ) přidělovaných zaregistrovaným daňovým subjektům v ČR. Změna formátu DIČ se týká nejen plátců DPH uskutečňujících intrakomunitární plnění, nýbrž se vztahuje na všechny daňové subjekty zaregistrované v ČR v souladu se zákonem č.337/1992 Sb., o správě daní.

DIČ je tvořeno kódem země „CZ“ a kmenovou částí stávajících DIČ (tj. ve většině případů rodné číslo u fyzické osoby, IČO u právnické osoby). To znamená, že kód „CZ“ se uvádí na začátku, namísto stávajícího kódu správce daně. Každý daňový subjekt je povinen na daňových dokladech uvádět DIČ v novém formátu bez ohledu na to, bude-li uskutečňovat intrakomunitární či pouze vnitrostátní obchodní transakce.

3.2 Osoba povinná k dani, plátce DPH

Plátcem DPH se stává, za určitých podmínek, pouze osoba povinná k dani. V případě daňové evidence se jedná o fyzickou osobu samostatně uskutečňující ekonomickou činnost. Za ekonomickou činnost je považována nejen soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a činnost vykonávaná podle zvláštních právních

³⁶ BONĚK, V., aj., Lexikon. Daňové pojmy, s. 37.

³⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

předpisů jako nezávislá činnost, ale i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Podle § 5 zákona o DPH je navíc za osobu povinnou k dani považována i osoba uskutečňující svojí činnost na základě zvláštních předpisů. Jedná se zejména o lékaře, advokáty, tlumočníky, aj.

3.3 Nejobvyklejší činnosti v pohostinství a sazby daně

Tab. 4: Činnosti v pohostinství a sazby daně

Činnost	Způsob poskytnutí	Zdanitelné plnění	Sazba daně
Poskytování stravování v provozovnách	Servírování jídel a nápojů ³⁸ vč. poskytnutí doplňkových služeb ³⁹	Poskytnutí stravovací služby	Základní sazba
Poskytování stravování bez možnosti konzumace v místě prodeje	Stánkový prodej (Take away)	Dodání zboží	Snížená sazba
Dodání jídel dle objednávky zákazníka na jím určené místo	Rozvoz jídel	Dodání zboží	Snížená sazba
Dodání jídel z jídelního lístku k odnesení s sebou	Odnos v menuboxu (krabička na jídlo)	Dodání zboží	Snížená sazba
Prodej jídel a nápojů formou prodejních automatů	Jídelní a nápojové automaty	Dodání zboží	Snížená sazba
Ubytování vč. plné penze, polopenze nebo snídaně	Rekreační balíček ⁴⁰	Ubytovací služba	Snížená sazba

³⁸ Nápojů, kromě alkoholických.

³⁹ Za doplňkové služby se považuje zejména: poskytnutí prostoru ke konzumaci v místě prodeje, nábytku, nádobí, služeb obsluhujícího personálu.

⁴⁰ Balíček za jedinou cenu v případech, kdy jsou obě služby (ubytovací a stravovací) od sebe navzájem neoddělitelné a z pohledu jejich povahy převažuje složka ubytování. Služby nejsou účtovány samostatně.

Činnost	Způsob poskytnutí	Zdanitelné plnění	Sazba daně
Provozování kulečnicku za úplatu	Krátkodobý pronájem movitých věcí	Pronájem movité věci	Základní sazba
Pronájem salonku	Krátkodobý pronájem nemovitostí	Pronájem nemovitostí (krátkodobý)	Základní sazba
Pronájem nebytových prostor pro provoz VHP	Nájem vymezeného nebytového prostoru	Plnění osvobozené od daně	0 %
Pronájem nebytových prostor pro provoz VHP	Poskytnutí práva k umístění VHP do nebytového prostoru	Poskytnutí služby	Základní sazba

Zdroj: vlastní.

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň

Podle obecného ustanovení § 21 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen DUZP). DUZP je při poskytnutí stravovací služby den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu, a to ten den, který nastane dříve. Při poskytování stravování formou dodání zboží je DUZP den převzetí zboží. Pouze při prodeji jídel a nápojů formou prodejních automatů se plnění považuje za uskutečněné dnem, kdy plátce vyjme peníze z přístroje nebo jiným způsobem zjistí výši obrátu.

3.4 Registrační povinnost plátce

Podnikatel, fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci a podnikající zejména na základě živnostenského oprávnění, uskutečňující ekonomické činnosti, je osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani má za určitých podmínek povinnost se zaregistrovat jako plátce DPH. Důvodů pro registraci osoby povinné k dani je několik, nejrozšířenějším důvodem je překročení obrátu.

V následujícím rozboru je nejprve vymezen vznik registrační povinnosti podle aktuálně platného znění zákona o DPH v případech, kdy přichází v úvahu vyměření náhrady podle § 98 zákona o DPH a návazně, s využitím příkladu z praxe, vysvětlen postup správce daně při vyměřování této náhrady.

3.4.1 Překročení limitu obratu

Přesáhne-li podnikatel obrat za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč, je povinen podat přihlášku k registraci, a to do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém stanovený limit – obrat překročil.

V následující tabulce je zobrazen vývoj limitu obratu pro povinnou registraci v ČR od vzniku DPH.

Tab. 5: Historie limitu pro povinnou registraci k DPH

Datum účinnosti	Limit obratu pro povinnou registraci k DPH
1991	Za kalendářní rok 6 mil. Kčs
1992	Za nejvýše 3 předcházející po sobě jdoucí kal. měsíce 1,5 mil. Kč
1.4.1994	Za nejvýše 3 předcházející po sobě jdoucí kal. měsíce 750 tis. Kč
1.10.2003	Za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kal. měsíců 2 mil. Kč
1.5.2004 a dále	Za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kal. měsíců 1 mil. Kč

Zdroj: vlastní.

Vymezení toho co se do obratu počítá je uvedeno v § 6 zákona o DPH.

Obecně se jedná o souhrn úplat za ekonomické činnosti. V daňové evidenci o přijaté platy v hotovosti nebo na účet, které podnikatel obdrží za zdanitelná plnění, která se uskutečnila. Jedná se především o dodání zboží, poskytnutí služby nebo převod nemovitosti. Místo plnění musí být v tuzemsku, úplaty za plnění s místem plněním mimo tuzemsko nejsou do obratu zahrnuty.

Do obratu jsou počítána i následující zdanitelná plnění bez nároku na odpočet daně: finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a dlouhodobý nájem nemovitosti⁴¹.

Do obratu není naopak zahrnován příjem z prodeje hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem.

Překročením obratu a podáním přihlášky k registraci se podnikatel stává plátcem daně. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém je tento

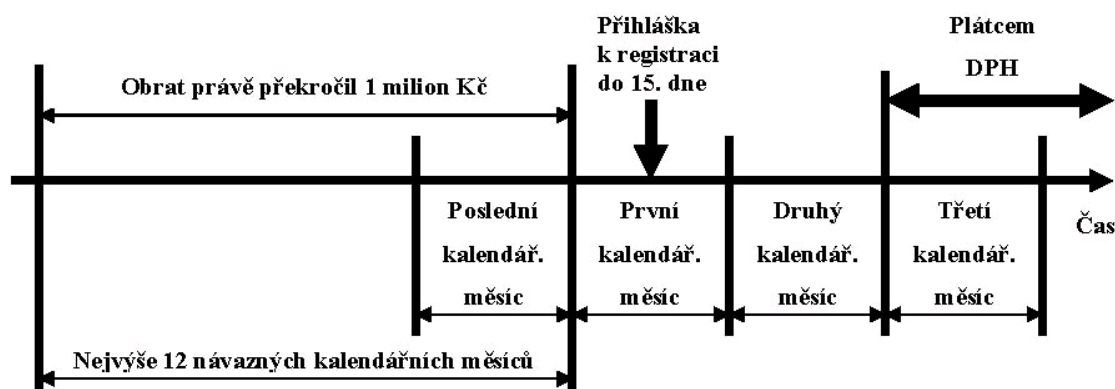
⁴¹ § 54 až 56 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

stanovený limit překročen. Od tohoto dne je povinnost uplatňovat DPH. Podnikatel obdrží od správce daně osvědčení o registraci s uvedeným datem účinnosti. DIČ zůstává stejné, jaké bylo přiděleno na osvědčení při první registraci. Ode dne, kdy se stal plátcem je povinen uvádět na dokladech DIČ a upozornit v předstihu své odběratele na to, že se stal plátcem.

Není-li splněna registrační povinnost z důvodu pozdního zjištění překročení obratu, stává se plátcem až datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Poplatník je zaregistrován správcem daně, registrace však není prováděna se zpětnou účinností.

Standardní situaci nových plátců z titulu překročení limitního obratu 1 milion naznačuje schéma:

Obr. 1: Schéma překročení limitu obratu a povinná registrace



Zdroj: Dashöfer Holding, Ltd. A Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r.o.

Při opomenutí podání přihlášky nedojde k dodanění DPH u všech zdanitelných plnění uskutečněných po datu, kdy se měl podnikatel stát plátcem, do dne, kdy se jím skutečně stal. Postihu ovšem podnikatel neujde.

Náhrada za neuplatnění daně

Podle ZDP je povinnost uhradit správci daně náhradu za neuplatnění daně ze zdanitelných plnění za období, po které již podnikatel měl být plátcem.

Zmírňující podmínku přinesla novela zákona s účinností od 1.1.2010, kterou byla jednoznačně doplněna promlčecí lhůta pro vyměření této náhrady.

Benda uvádí: „*Novelou zákona s účinností od 1.1.2010 se doplňuje, že náhradu nelze stanovit z úplat za plnění uskutečněná v kalendářních měsících, za které by nebylo možné stanovit daňovou povinnost z důvodu uplynutí obecné prekluzivní lhůty pro vyměření.*“⁴²

Náhrada je stanovena ve výši 10 % celkového souhrnu úplat (tedy z prodaného zboží, výrobků, poskytnutých služeb a také hodnota zboží, které podnikatel pořídil z jiných členských států). Zákon o DPH uvádí: „*Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.*“⁴³

Pilátová a kolektiv v této souvislosti uvádějí, že nejsou rozhodující výdaje, které byly vynaloženy s tímto plněním, a že také není rozhodující, zda by zdanitelná plnění podléhala snížené sazbě DPH⁴⁴. V následujícím příkladu však bylo správcem daně zohledněno zdanitelné plnění, které podléhá snížené sazbě DPH, v důsledku toho lze doporučit poplatníkům dodat správci daně údaje o zdanitelném plnění.

3.4.2 Příklad z praxe - nedodržení registrační povinnosti

V této kapitole je vybrán a zdůvodněn příklad z praxe, kdy nebyla dodržena registrační povinnost. Poplatník překročil obrat v únoru 2005, ale až v říjnu 2005 byla podána přihláška k registraci. Jsou zde uvedeny postupné kroky, které k registraci vedly, dále doložení příjmů na základě výzvy správce daně a následné rozhodnutí o uložení náhrady. Korespondence mezi správcem daně je uvedena v příloze.

Poplatník

Provozována činnost podnikatele (rekreační ubytování a stravování) od roku 1999.

Obrat stanovený pro zákonnou registraci k DPH byl překročen ke dni 28. února 2005.

Překročení obratu bylo zjištěno 1. října 2005.

⁴² BENDA, V. Zákon o DPH s komentářem, s. 170.

⁴³ § 98, odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴⁴ PILÁTOVÁ, J., aj. *Daňová evidence*, s.120.

Příhláška k registraci

Příhláška k registraci byla podána 12. října 2005. Viz Příloha A.

Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace byl vyplněn 28.2.2005. Je to datum, kdy byl překročen limit 1 mil. Kč za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V přihlášce k registraci bylo nutné uvést i údaje o obratu za předchozí kalendářní rok, který činil 1 264 290 Kč. Dále byla požadována informace o předpokládaném ročním obratu, byl vypočítán předpoklad 2 000 000 Kč. Správce daně chtěl dále znát informaci o tom, zda bude poplatník požadovat měsíční zdanitelné plnění, v uvedeném příkladu bylo zaškrtnuto, že není požadováno. Poslední údaj, který byl vyplněn, byla částka obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, bylo spočítáno a v přihlášce uvedeno 1 054 160 Kč.

Osvědčení o registraci

Správcem daně bylo zasláno osvědčení o registraci s datem vystavení 12.10.2005. Viz Příloha B.

V osvědčení bylo uvedeno, že podnikatel se stává plátcem daně z přidané hodnoty s účinností od 12.10.2005 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím.

Výzva správce daně

O rok později, v říjnu 2006, byl podnikatel vyzván správcem daně k doložení částky celkových příjmů za období od 1.5.2005 do 12.10.2005.

Doložení příjmů osobní účastí u správce daně

Podnikatelem byla při osobním jednání doložena správci daně částka celkových příjmů za uvedené období, a to ve výši 1 139 668 Kč.

V důsledku toho, že ubytovací činnost v roce 2005 je uskutečňované zdanitelné plnění ve snížené sazbě 5 % DPH, bylo propočítáno a správci daně předloženo, že v tomto období by byl nárokován nadměrný odpočet.

Správci daně byly předloženy tyto údaje:

Tab. 6: Výpočet daňové povinnosti v období od 1.5.2005 do 12.10.2005

Měsíc	Částka	Vlastní daňová povinnost/ Nadměrný odpočet
květen	24 822	Nadměrný odpočet
červen	3 410	Nadměrný odpočet
červenec	19 266	Vlastní daňová povinnost
srpen	15 575	Nadměrný odpočet
září	2 792	Nadměrný odpočet
1.-12. října	2 395	Nadměrný odpočet
celkem	29 728	Nadměrný odpočet

Zdroj: účetnictví podnikatele, zpracování vlastní.

Celkem by za období byl uplatněn nadměrný odpočet ve výši 29 728 Kč, a to v případě, že by se podnikatel stal plátcem daně již od 1.5.2005.

Protokol zasláný finančním úřadem

Finančním úřadem byl zaslán protokol. Viz Příloha C.

V protokolu je uveden jako předmět jednání nalézací protokol o výši příjmu, které jsou podrobeny náhradě za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti ve smyslu § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Za výsledek jednání je považováno doložení požadované částky celkových příjmů za období od 1.5.2005 do 12.10.2005, která činí 1 139 668 Kč.

Rozhodnutí o uložení náhrady

Posledním krokem bylo doručení platebního výměru správcem daně, které je datováno 4.12.2006 na částku 11 396 Kč. Viz Příloha D. Z uvedené částky je patrné, že správcem daně nebyla požadována maximální možná náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti, která může činit až 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění. Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti byla požadována ve výši 1 %.

3.4.3 Zhodnocení příkladu pozdní registrace

Z uvedeného rozboru lze dovozovat, že správcem daně bylo zohledněno poskytované zdanitelné plnění ve snížené sazbě. Údaje, které byly předloženy podnikatelem, aniž by byly požadovány správcem daně, se nakonec staly důvodem nejnižší možné uplatnitelné náhrady ve výši 1 %. V důsledku toho bylo poplatníkem ušetřeno 102 570 Kč, což je rozdíl mezi 10 % z částky 1 139 668 Kč a 1 % z téže částky.

Závěrem lze ještě říci, že zaplacená náhrada za nesplnění zákonné registrační povinnosti je pro poplatníka vedoucího daňovou evidenci daňově uznatelným výdajem.

Podání pozdní registrace bylo důvodem toho, že správce daně rozhodl o uložení náhrady, kterou byl podnikatel nucen zaplatit. Správce daně postupoval korektně a podle platných právních předpisů v době uložení náhrady. Tím, že podnikatel se správcem daně spolupracoval, zaplatil náhradu v nejnižší možné úrovni. Nelze však předjímat, že by stejný postup zvolil jiný správce daně.

Přihlédnout se musí i k tomu, že se v roce 2011 změnila pravidla pro udělování náhrady za pozdní registraci⁴⁵, která by měla v současné době daleko tvrdší dopad. Podrobněji je rozvedeno v kapitole č. 8.

⁴⁵ Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se změnil zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

4 Problematika pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu pohledem DPH

Podnikání v oboru pohostinství si lze bez automobilu stěží představit. Dopravní prostředek však v tomto oboru nemusí sloužit k reprezentaci, ale být především funkční a pro podnikatele dostupný. Jsou hledány způsoby, jak při pořízení ušetřit finanční prostředky. Jedním z nich může být například pořízení ojetého automobilu. Zejména v zahraničí, kde je vyšší životní úroveň, se lidé zbavují novějších automobilů a je proto možné tam pořídit ojetý automobil v dobrém technickém stavu za výhodnější cenu.

V této kapitole bude podrobněji probírána problematika pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu Evropské unie. Legislativně je tato problematika upravena v zákonu o DPH⁴⁶. Ministerstvem financí byla na webových stránkách České daňové správy rovněž k tomuto problému vydána příslušná metodika⁴⁷.

4.1 Pořízení nového dopravního prostředku

Obecně je pořízení nového dopravního prostředku (auto, loď, letadlo) za úplaty z jiného členského státu do tuzemska jakoukoliv osobou, tj. plátcem, neplátcem nebo soukromou osobou vždy předmětem daně v tuzemsku. To znamená, že DPH při pořízení je povinen přiznat nejen plátc DPH, ale i soukromá osoba, občan.

Za nový dopravní prostředek, v našem případě osobní automobil, je považován takový, který má najeto méně než 6000 km nebo byl pořízen ve lhůtě 6 měsíců, od data prvního uvedení do provozu, kterým se rozumí u osobního automobilu zpravidla jeho první registrace k silničnímu provozu⁴⁸.

⁴⁶ § 19, § 94 odst. 7, § 2 odst. 1 písm.c), § 4 odst. 3 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴⁷ Uplatnění daně z přidané hodnoty při pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu po 1.5.2004.

⁴⁸ § 4 odst. 3 písm. a) zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

4.1.1 Pořízení nového automobilu neplátcem

Pořídí-li podnikatel, který dosud není plátcem DPH, nový dopravní prostředek z jiného členského státu, obdrží vozidlo osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Znamená to, že odvodová povinnost DPH přísluší tuzemskému podnikateli a odvod bude muset být proveden místně příslušnému finančnímu úřadu v tuzemsku.

Zároveň se podnikatel stává plátcem dnem prvního pořízení tohoto zboží⁴⁹ a nadále zdaňuje všechny své činnosti. Je povinen podat přihlášku k registraci k DPH a to podle § 95 odst. 6 zákona o DPH ve lhůtě do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem. Ve formuláři v bodě č. 10 bude vyplněn jako důvod registrace číslo 7, což je číslo odstavce § 94. Rozhodne-li se podnikatel, že bude plátcem se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, předloží v řádném termínu do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí daňové přiznání k dani z přidané hodnoty.

V daňovém přiznání je v oddílu pro zdanitelná plnění řádek č. 3, kde bude uvedena částka základu daně a DPH automobilu. Od 1.4.2009 byl zrušen zákaz odpočtu DPH u osobních automobilů. Bude-li proto automobil využíván pro ekonomickou činnost je možno při splnění zákonných podmínek uplatnit současně nárok na odpočet daně. Stejná částka základu daně a DPH automobilu bude uvedena na řádku č. 43 v oddílu odpočtu daně. V tomto případě fakticky DPH z pořízení nového automobilu nebude odvedeno. Vznikne-li daňová povinnost (z podnikatelských aktivit) bude splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

4.1.2 Pořízení nového automobilu plátcem

Pro plátce pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu nijak zvláštní nebude, jedná-li se o plátce zvyklého na obchodování v rámci EU – bude to pro něho téměř

⁴⁹ § 94 odst. 7 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

standardní pořízení zboží z jiného členského státu⁵⁰, jak je zdůrazněno v § 19 odst. 3 zákona o DPH. Nestandardní bude pouze toto:

- plátce bude muset prokázat při registraci vozidla v ČR zaplacení daně,
- přiznávat se bude též pořízení nového dopravního prostředku od osoby, která v jiném členském státě není registrována (na řádek č. 9 daňového přiznání, a nikoli na řádek č. 3, kam se přiznává pořízení od osoby registrované k dani v jiném členském státě). V tomto případě je třeba přiložit k daňovému přiznání také hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu, který mu dodavatel vystavil.

Plátce má rovněž (při splnění obecných podmínek pro nárok na odpočet dle § 72 zákona o DPH), při pořízení nového dopravního prostředku, nárok na odpočet daně nezávisle na tom, zda je toto pořízení vykázáno na řádku č. 3 (pořízení od osoby registrované k dani v jiném členském státě) nebo na řádku č. 9 (pořízení od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě). Nárok na odpočet bude uplatněn na řádku č. 44.

4.1.3 Obecně pro plátce i neplátce

V praxi bude jistě častá situace, kdy podnikatel bude potřebovat automobil používat ihned po jeho převozu do tuzemska. Podle zákona o silničním provozu musí být k žádosti o registraci předloženo potvrzení o zaplacení DPH při pořízení a praktickým problémem plátce je, že daň je placena až do 25 dnů po skončení měsíce nebo čtvrtletí. Proto zákon o DPH umožňuje: *Osoba, která pořizuje nový dopravní prostředek z jiného členského státu, který bude registrován v registru silničních motorových vozidel, může před podáním daňového přiznání podat hlášení o pořízení nového motorového vozidla a zaplatit zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku, kterou vypořádá v následně podaném daňovém přiznání. K hlášení o pořízení nového motorového vozidla je povinna přiložit kopii daňového dokladu, který ji vystavil dodavatele z jiného členského státu. Zaplacení zálohy správce daně na žádost pořizovatele potvrdí.*⁵¹

⁵⁰ § 16 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵¹ Tamtéž, § 19 odst. 7.

Podnikatel, který bude používat automobil k ekonomické činnosti, s nárokem na odpočet dle § 72 zákona o DPH, bude v nevýhodě. Pokud by proběhlo vypořádání DPH v jeden okamžik, nebyla by fakticky odvedena žádná DPH.

Ve skutečnosti bude DPH zaplacená před uvedením automobilu do provozu a nárok na odpočet daně vznikne až při podání řádného daňového přiznání. Řešením této nevýhodné situace je pořízení automobilu správně načasovat, nejlépe na konec měsíce, resp. čtvrtletí v případě čtvrtletního plátce daně.

Protože DPH je vypočítána a odvedena tuzemskému správci daně vždy v českých korunách, musí být podnikatelem proveden přepočet cizí měny. Poplatník vedoucí daňovou evidenci má v současné době následující možnosti jak ocenit cizí měnu. Jde o:

- jednotný kurz⁵²,
- kurzy devizového trhu⁵³.

4.2 Pořízení automobilu, který pro účely zákona o DPH není novým dopravním prostředkem (ojetý automobil)

Ojetým automobilem se rozumí automobil, který má najeto více jak 6000 km, nebo uplynulo více než 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu. Tyto podmínky nemusí být splněny současně.

V metodice uvedené MF pro uplatnění daně z přidané hodnoty při pořízení nového a ojetého dopravního prostředku, je definováno:

*„Pořízení ojetého dopravního prostředku z jiného členského státu podléhá stejnému režimu, jako pořízení zboží.“*⁵⁴ Definice termínu pořízení zboží z jiného členského státu je zakotvena v § 16 zákona o DPH. Zde je uvedeno, že pořízením se rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník, podmínkou je pořízení od plátce DPH v jiném členském státě.

⁵² Vyhlašuje MF po skončení kalendářního roku. Podrobněji viz kapitola č. 2.7.2.

⁵³ Aktuální denní kurz ČNB, pevný kurz nebo kurz, za kolik byly valuty nakoupeny nebo prodány. § 24 odst. 6 odst. 7 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁵⁴ Uplatnění daně z přidané hodnoty při pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu po 1.5.2004.

4.2.1 Pořízení ojetého automobilu neplátcem

Podle zákona o DPH není pořízení zboží z jiného členského státu osobou osvobozenou od uplatňování daně⁵⁵ předmětem daně, pokud celková hodnota nepřekročí částku 326 000 Kč v běžném kalendářním roce a rovněž také není předmětem daně pořízení použitého zboží⁵⁶. Výjimka pořízení použitého zboží se bude týkat i ojetých vozidel.

Bude-li ojetý automobil pořízen neplátcem, bude zaplacená cena včetně sazby daně členského státu, ze kterého je automobil pořízen. Protože se jedná o neplátce daně je zřejmé, že nemůže být uplatněn při pořízení ojetého automobilu odpočet DPH. Neplátce nemá žádnou povinnost odvodu DPH.

4.2.2 Pořízení ojetého automobilu plátcem

Bude-li ojetý automobil pořízen od dodavatele z jiného členského státu, který není registrován k dani v jiném členském státě, např. občanem, neplynou tuzemskému plátcovi žádné povinnosti.

Pořízením ojetého automobilu od osoby registrované k dani v jiném členském státě (od plátce) nastává povinnost přiznat DPH v tuzemsku. Protože podle § 64 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu mezi plátcí plnění osvobozené od daně. V tomto případě zahraniční plátce dodá tuzemskému plátcovi ojetý automobil s plněním osvobozeným a odvod DPH je na tuzemském plátcovi. Zároveň je umožněn odpočet DPH v případě, že bude automobil využíván k ekonomické činnosti.

Posledním případem je pořízení ojetého automobilu od autobazaru, který je plátcem a používá zvláštní režim⁵⁷. V tomto případě tuzemskému plátcovi neplynou žádné povinnosti, a to z důvodu, že autobazar z členského státu EU odvedl DPH z přírážky a není možno

⁵⁵ § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵⁶ Tamtéž, § 2 odst. 2 písm. c).

⁵⁷ Při použití zvláštního režimu je, podle § 90 odst. 3 zákona o DPH, základem daně přírážka snížená o daň z přírážky.

uplatnit dodání zboží jako plnění osvobozené. Skutečnost, že prodávající použil při prodeji zvláštní režim, by měla být z přijatého daňového dokladu zřejmá, neboť prodávající je povinen toto sdělení na něj uvést. Plátce v tomto případě nemá možnost uplatnit odpočet DPH na vstupu při pořízení, ani v případě, že bude automobil využíván k ekonomické činnosti.

Pro zjednodušení jsou v následující tabulce uvedeny různé varianty plnění a následné povinnosti pořizovatele jak plátce, tak i neplátce.

Tab. 7: Příklady pořízení ojetého automobilu z jiného členského státu plátcem i neplátcem

Řádek číslo	Tuzemský pořizovatel	Dodavatel z jiného členského státu	Plnění	Povinnost tuzemského pořizovatele k DPH
1	Plátce	NENÍ registrován k dani	Není předmětem	Žádná daňová povinnost
2	Plátce	JE registrován k dani	Pořízení zboží z jiného členského státu	Přiznat DPH v ČR
3	Plátce	Používá zvláštní režim	DPH z přírážky, předmětem daně v jiném členském státě	Žádná daňová povinnost
4	Neplátce (osoba povinná k dani i občan)	Používá zvláštní režim	DPH z přírážky, předmětem daně v jiném členském státě	Žádná daňová povinnost
5	Neplátce (osoba povinná k dani)	NENÍ registrován k dani	Předmětem daně v jiném členském státě	Žádná daňová povinnost
6	Neplátce (osoba povinná k dani)	JE registrován k dani	Předmětem daně v jiném členském státě	Žádná daňová povinnost
7	Neplátce (občan)	Neplátce	Není předmětem	Žádná daňová povinnost
8	Neplátce (občan)	Plátce	Předmětem daně v jiném členském státě	Žádná daňová povinnost

Zdroj: vlastní.

Poznámka k řádku č. 3 a 4. Plátce se zvláštním režimem pro obchodníky s použitým zbožím.

Při prodeji ojetého automobilu pořízeného obchodníkem za účelem dalšího prodeje, může obchodník použít zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH v případech, kdy byl ojetý automobil nakoupen:

- od neplátce DPH,
- od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě,
- od obchodníka, který uplatnil zvláštní režim při jeho prodeji a zdanil jen přírážku (musí být uvedeno na daňovém dokladu, že je použit zvláštní režim),
- od plátců, pro které je dodání ojetého automobilu osvobozeno od daně podle § 62 zákona o DPH.

Při použití zvláštního režimu je podle § 90 odst. 3 zákona o DPH základem daně přírážka snížená o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou ojetého automobilu.

Při prodeji ojetého automobilu nakoupeného v jiném členském státě musí být pro možnost použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH také prokázáno, že se nejedná o nový automobil ve smyslu definice uvedené v § 4 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

4.3 Shrnutí

Rozhodne-li se podnikatel pořídit osobní automobil v jiném členském státě, musí rozlišovat mezi tím, zda pořizuje osobní automobil, který:

- je pro účely zákona o DPH považován za nový dopravní prostředek,
- není pro účely zákona o DPH považován za nový dopravní prostředek (ojetý automobil).

Pořízení nového dopravního prostředku komplikuje registrace vozidla (je nutno prokázat zaplacení daně) a způsobuje nestandardní povinnost přiznat a zdanit toto pořízení i neplátcem daně, kterému zároveň nastává povinnost se zaregistrovat jako plátce.

Pro plátce bude pořízení nového dopravního prostředku standardní pořízení zboží z jiného členského státu, zaplacení daně při registraci je rovněž potřeba prokázat.

Podnikatel většinou nechce čekat s registrací až do doby podání řádného daňového přiznání. Je mu proto umožněno zaplatit zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku. Prokázáním platby je registrace úspěšena.

Při pořízení ojetého automobilu, je třeba rozlišit od jakého dodavatele je automobil pořizován, zda :

- je registrován k dani v jiném členském státě,
- není registrován k dani v jiném členském státě,
- jedná se o obchodníka, který používá zvláštní režim.

Pořízením ojetého automobilu od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě, nezakládá tuzemskému plátcí i neplátcí žádné daňové povinnosti a nepromítá se do daňového přiznání.

Pořízením ojetého automobilu od osoby, která je registrována k dani v jiném členském státě, je postupováno stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu – týká se tuzemského plátce.

Neplátce zaplatí cenu včetně sazby daně z členského státu, ze kterého je automobil pořízen, proto nemá v tuzemsku žádnou povinnost odvodu DPH.

Používá-li dodavatel zvláštní režim pro použité zboží (zdaňuje jen přírážku) v tomto případě pořizovatel, jak tuzemský plátce, tak i neplátce nic nezdaňuje.

5 Problematika nutnosti vedení knihy jízd při současném odpočtu DPH a uplatnění paušálního výdaje na dopravu

V oboru pohostinství je automobil využíván denně. Nápoje a především potraviny musí být v provozovně vždy čerstvé. Firmy v tuzemsku se zabývají rozvozem různých druhů mražených potravin nebo nápojů, ale zabezpečit celou šíři sortimentu tímto způsobem pro restaurace nelze. I při sebelepší skladové evidenci se stává, že jsou potraviny spotřebovány rychleji nebo mají zákazníci specifická přání. Chce-li podnikatel svým zákazníkům vyhovět, musí chybějící potraviny dovézt. Evidovat každou jízdu za nákupy je z časového hlediska problematické a podnikatelé na tuto povinnost často zapomínají. Proto živnostníky potěšila novela, která vyšla v účinnost v roce 2009.

ZDP byl rozšířen o možnost uplatnění paušálního výdaje na dopravu⁵⁸. V médiích se objevila zpráva, že již není nutno vést knihu jízd. Zjistit, zda je tomu skutečně tak, je cílem této kapitoly.

5.1 Paušální výdaj na dopravu

V ZDP je uvedeno, že paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem (osobní automobil, motocykl, nákladní auto,...) ve výši 5 000 Kč, na jedno silniční motorové vozidlo za kalendářní měsíc, může uplatnit poplatník, který používá vozidlo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po celý kalendářní měsíc a nepřenechal toto vozidlo ani po část měsíce k užívání jiné osobě⁵⁹. Pokud by tedy například vozidlo bylo použito zaměstnancem i pro svoji osobní potřebu, nebyla by již možnost paušální výdaj použít.

Je-li vozidlo použito poplatníkem pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, a z části k soukromým účelům, lze uplatnit část paušálního výdaje na dopravu, a to ve výši 80 % této částky. Tzv. krácený paušál na dopravu je možno uplatnit ve výši 4 000 Kč za kalendářní měsíc.

⁵⁸ § 24 odst. 2 písm. zt) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁵⁹ Tamtéž, § 24 odst. 2 písm. zt).

Paušální výdaj na dopravu je možno použít nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla, zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku, nebo v nájmu, za zdaňovací období. Jestliže uplatňuje podnikatel paušál u dvou až tří vozidel, krácený paušál může uplatnit jen u jednoho z nich. Ostatní vozidla „s paušálem“ musí užívat k podnikání výlučně. Během zdaňovacího období, což je většinou kalendářní rok, není možno u téhož vozidla kombinovat uplatňování výdajů. To znamená, že nelze pro vozidlo uplatnit po část roku paušální výdaj na dopravu a po další část vykazovat skutečné výdaje za pohonné hmoty nebo cestovní náhrady.

Jak je uvedeno v ZDP, nahrazuje paušální výdaj na dopravu, ať již v celé výši nebo krácený, výdaje za pohonné hmoty a rovněž výdaje za parkovné. Výdaje na opravy dotčeny nejsou. Pouze při aplikaci kráceného paušálu na dopravu je nutné krátit výdaje na opravy a případné ostatní výdaje, a to ve výši 20 %. Krácení nepodléhají odpisy, ty lze uplatnit celé⁶⁰.

5.2 Navržený praktický postup použití paušálu pro neplátce

U poplatníka, který není plátce je možno učinit rozhodnutí na začátku zdaňovacího období a u vybraných vozidel neevidovat jízdy a uplatňovat paušální výdaj na dopravu. Může se ovšem stát, že nebude zvolena daňově výhodná varianta, protože nákupy pohonných hmot ve skutečnosti přesáhnou částku 5 000 Kč resp. 4 000 Kč za rok. Je proto doporučeno v průběhu zdaňovacího období dále evidovat jízdy služebním vozidlem a teprve na konci zdaňovacího období posoudit, u kterého vozidla by bylo daňově příznivější použít paušální výdaj na dopravu. V této podobě, však ztrácí smysl administrativní zjednodušení. Další možností je posoudit výdaje z předešlého kalendářního roku a odhadnout jejich směřování v roce aktuálním.

⁶⁰ § 25 odst. 1 písm. zp) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

5.3 Stávající důvody pro evidenci jízd

Povinnost vést knihu jízd při použití paušálních výdajů na dopravu je diskutované téma. Z daňového hlediska je vedení evidence jízd (knihy jízd) bezprostředně upraveno prakticky pouze v pokynu D-300 tak, že poplatník je povinen, pokud správce daně nestanoví jinak, vést evidenci, ve které jsou u každé jízdy uvedeny alespoň datum, cíl, účel a ujeté kilometry⁶¹. Dále je poplatník povinen vést údaje o typu vozidla, státní poznávací značce, stavu ujetých km k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. prosinci kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla).

Dalo by se říci, že tato povinnost byla obecně zrušena pro poplatníky uplatňující paušální výdaje na dopravu. Byl by však omyl se domnívat, že vedení evidence jízd a záznamů, týkajících se přímo či zprostředkovaně provozu vozidla, se provádí pouze pro tento účel. Schválená novela neznamena, že by řidič vozidla, případně i jeho zaměstnavatel, byl zbaven povinnosti vedení záznamů o provozu vozidla, dodržování doby řízení, bezpečnostních přestávek a doby odpočinku. Jinak řečeno: deník jízd je potřeba stále vést kvůli předpisům o bezpečnosti práce.

5.4 Otázka nutnosti vedení knihy jízd a DPH

Nejvíce diskutovanou se stala otázka nutnosti vedení knihy jízd při současném uplatňování DPH. Zákon o DPH nebyl v této souvislosti novelizován. Má se proto za to, že je i nadále nutné, aby plátce byl schopen prokázat využití přijatého plnění, u něhož uplatnil nárok na odpočet, k uskutečňování ekonomických činností.

Ve skutečnosti to znamená, že pro plátce, kteří si u daně z příjmů zvolí možnost uplatnění paušálního výdaje na dopravu, se tato skutečnost do uplatňování DPH nijak nepromítá. Plátce musí v daňovém řízení prokázat uplatnění nároku na odpočet daně. Použití paušálního výdaje na dopravu neznamena automaticky prokázání tohoto nároku. Zákon o DPH neurčuje a nikdy exaktně neurčoval, jaké důkazní prostředky pro prokázání správnosti daňové povinnosti má plátce předložit, stejně tak neukládal k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost povinnost vedení právě tzv. knihy jízd. Bylo

⁶¹ Pokyn č. D-300 bod 24.

a je vždy na plátcí daně, jakými důkazními prostředky užití motorového vozidla a spotřebu pohonných hmot pro ekonomickou činnost doloží. Nákup pohonných hmot do vozidla, používaného pro dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů je bezesporu přijaté zdanitelné plnění, použité pro uskutečnění ekonomické činnosti bez ohledu na to, zda je tento nákup z pohledu daně z příjmů daňově uznatelným výdajem nebo není. Lze předpokládat, že doklady o nákupu pohonných hmot a prohlášení poplatníka nebudou v případě kontroly DPH ze strany správce daně dostačující. Z výkladu lze dovodit, že přesvědčujícím důkazním prostředkem pro uplatnění odpočtu daně z pohonných hmot zůstává stále kniha jízd. Poplatníku vedoucímu daňovou evidenci nezbude, než používat dva systémy – pro účely daně z příjmů paušál 5 000 Kč nebo 4 000 Kč, pro účely DPH knihu jízd či jinou podobnou evidenci.

Uvedená tabulka ilustruje varianty způsobu použití celého nebo částečného paušálu, se současnou povinností vedení knihy jízd.

Tab. 8: Varianty použití paušálního výdaje na dopravu u plátce nebo neplátce DPH

Plátce/neplátce DPH	Způsob užití vozidla v měsíci	Paušální výdaj Kč/měsíc	Nutnost vést knihu jízd nebo jinou evidenci	Výdaje na opravy, pojistné ...	Odpisy
Neplátce	zcela služebně	5 000	NE pro daňové účely	celé	celé
Neplátce	zčásti služebně	4 000	NE pro daňové účely	80%	celé
Plátce uplatňuje odpočet	zcela služebně	5 000	ANO	celé	celé
Plátce uplatňuje odpočet	zčásti služebně	4 000	ANO	80%	celé

Zdroj: vlastní.

5.5 Zhodnocení paušálního výdaje na dopravu

Většina podnikatelů v oboru pohostinství vlastní jeden automobil, který je využíván jak pro služební tak i pro soukromé účely. Možnost využití paušálního výdaje, byť kráceného na 4 000 Kč měsíčně, bude jistě výhodný, neboť nákupy jsou uskutečňovány v okruhu 20 km od provozovny a proto tuto částku, v přepočtu na spotřebu paliva, ve skutečnosti podnikatelé neprojedou. Pro neplátce se sníží administrativní zátěž, protože již nemusí vést evidenci jízd, ale rovněž pro plátce bude výhodné paušál využít i přes skutečnost, že bude-li chtít uplatnit odpočet DPH z pohonných hmot, nutnosti evidence jízd zproštěn nebude.

6 Technické zhodnocení a opravy

Pro provozovatele pohostinství a ubytování nastává častá situace, kdy pronajaté prostory nejsou přesně uzpůsobeny jejich potřebám a jsou nuceni je upravit pro své podnikatelské účely, tj. provést technické zásahy nebo opravy na své náklady.

Co se týká TZ, opravy nebo udržování, existuje v zákonech velká roztržitost. Obsahové vymezení lze nalézt v následujících zákonech:

- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.
- Zákon č. 183/2006 Sb., stavební zákon.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Roztržitost lze vidět na příkladě toho, že co obsahově označuje stavební zákon jako udržování, je v zákoně o DPH označeno jako oprava. Naproti tomu oprava spolu s udržováním podle ZDP je totéž, jako udržování ve stavebním právu. Je třeba tyto rozdílnosti respektovat a pečlivě sledovat, aby záměnou pojmů nedošlo k chybnému daňovému výsledku.

Na začátku je třeba upozornit, že překvapivě častou chybou s daňovými důsledky je, že nájemce provádí technické zásahy na něčem jiném, než na předmětu nájmu. Jak uvádí Skála a Skálová: *„Předmětem nájmu podle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, jsou právě jen a jen nebytové prostory, nikoli například obvodový plášť, střecha či základy té budovy, ve které jsou nebytové prostory umístěny. Není možné sjednat, že nájemce bude – svým jménem – provádět opravu vnější omítky pláště budovy, opravu či rekonstrukci střechy a nebo odvlhčení základů stavby. Tyto části stavby nejsou vůbec předmětem nájmu a pokud na nich nájemce provádí technické zásahy, pak v jiném režimu, než jako nájemce.“*⁶²

⁶² SKÁLA, M. , SKÁLOVÁ, J. Technické zhodnocení a opravy pronajatého majetku, s. 12.

Není předmětem této kapitoly zabývat se odstraňováním závad na pronajaté nemovitosti, které jdou k tíži pronajímatele. Povinnost pronajímatele udržovat předmět nájmu vyplývá totiž z ObčZ. Nesnídal uvádí, že: „*Předmět nájmu musí být nájemci předán ve stavu způsobilém ke smlouvenému užívání. Navíc v tomto stavu ji musí pronajímatel udržovat, a to na svoje náklady.*“⁶³

Podle tohoto ustanovení stíhá povinnost kompletní údržby plně pronajímatele. Smluvní strany si ale v nájemní smlouvě často sjednávají, jaký druh údržby bude zajišťovat pronajímatel a co půjde k tíži nájemce. Praxe bývá taková, že například čištění koberců, náhrada vadných žárovek, oprava ucpaných odpadů a jiné drobné opravy bude zajišťovat nájemce. Lze také sjednat finanční limit např. měsíční, do kterého bude údržbu platit nájemce.

Nadále se bude diplomová práce zabývat nikoli běžným udržováním, ať již platí pronajímatel nebo nájemce, ale opravou a TZ jakožto technickým zásahem.

Před samotným započítáním technického zásahu je třeba rozlišit, zda se jedná o opravu nebo o TZ.

Problematika správného posouzení TZ a oprav patří k největším daňovým problémům, protože má zásadní vliv na základ daně z příjmů. Zatímco výdaje na opravy jsou přímým daňovým výdajem, výdaje na TZ vstupují do základu daně až prostřednictvím odpisů. Obecně zvyšuje TZ vstupní cenu příslušného majetku a odpisy jsou poté počítány ze zvýšené vstupní ceny. V případech, kdy provádí TZ nájemce, může za určitých podmínek být odpisováno samostatně. Poté se TZ pro potřeby odpisování zařazuje do stejné odpisové skupiny jako majetek, na kterém bylo TZ provedeno. V případě provedení TZ budovy se zařadí do odpisové skupiny 5 nebo 6, což má za následek dobu odpisování 30 resp. 50 let⁶⁴.

Posoudit, zda se jedná o opravy nebo již TZ je důležité, protože chybné posouzení je častým předmětem doměrků ze strany správce daně. Kunc ve svém článku Daňové riziko technického zhodnocení uvádí: „*Daň je doměřována v případě poplatníkově neúmyslně chybného posouzení nebo i v případech, kdy daňový poplatník provedené technické*

⁶³ NESNÍDAL, J. Občanský zákoník s komentářem, s. 185.

⁶⁴ § 30 odst. 1 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

zhodnocení „vhodnými“ formulacemi na dokladech prezentoval jako opravy. Tento trik je velmi známý a rozšířený, a správce daně proto věnuje této oblasti přiměřenou pozornost a má poměrně dobré možnosti, jak tvrzení poplatníka prověřit. Může si nechat předložit celou řadu dokladů (nejen faktury a smlouvy, ale i projektovou dokumentaci, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, technické popisy, znalecké posudky, výpisy z katastru nemovitostí, inventární karty, atd.) a významné informace může získat např. i dotazováním pracovníků poplatníka a fyzickým ověřením stavu majetku. Je třeba, aby provedení technického zhodnocení a oprav bylo řádně zdokumentováno. Nezbytné je myslet na to, že poplatník musí ve skutečnosti vždy dokazovat, nese důkazní břemeno.“⁶⁵

V řadě případů se také vyplatí požádat o konzultaci daňového poradce ještě před zahájením těchto prací a předejít tak následným možným doměrkům a sankčním postihům.

Protože je mnohdy pro poplatníka velice obtížné posoudit, zda se jedná o opravy nebo TZ a chce-li se podnikatel vyhnout chybě a případným budoucím sankcím a mít jistotu, je možno zažádat správce daně o závazné posouzení.

Závazné posouzení zvyšuje právní jistotu daňových subjektů, je-li rozhodnutí o závazné posouzení vydáno, pak je závazné také vůči jakémukoliv správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti. Obecně je definováno v ZSDP⁶⁶. Tento konkrétní případ týkající se závazného posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku TZ, je popsán v ZDP⁶⁷. Podnikatel může na základě tohoto paragrafu podat žádost příslušnému správci daně k posouzení. Poplatník do žádosti uvede: jméno, příjmení, bydliště a místo podnikání, název a popis majetku, do něhož bude, je nebo bylo zasahováno, popis stavu posuzovaného majetku před zahájením zásahu, popis současného využití majetku a využití po zásahu, výdaje, u kterých má poplatník pochybnosti včetně zdůvodnění těchto pochybností, popis prací, které budou, jsou nebo byly vykonány, předpokládaný rozpočet, nebo souhrn skutečně vynaložených výdajů, stavební dokumentaci zachycující změny v nemovitosti a také návrh výroku rozhodnutí. Pokud se jedná o vlastníka nemovitosti je povinnost doložit doklad o vlastnictví, jedná-li se o nájemce musí se předložit i souhlas vlastníka posuzované nemovitosti.

⁶⁵ KUNC, D. Technické zhodnocení versus opravy: daňové riziko technického zhodnocení, s. 100.

⁶⁶ KRATOCHVÍL, J. Zákon o správě daní a poplatků s komentářem, s. 138.

⁶⁷ § 33a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon nestanoví lhůty ani pro poplatníka, do kdy musí být žádost o závazné posouzení podána, ani pro správce daně, do kdy musí rozhodnutí o závazném posouzení vydat. Poplatník může požádat o rozhodnutí o závazném posouzení kdykoliv. Vyžádání závazného posouzení je však zpoplatněno, a to částkou 10 000 Kč podle sazebníku zákona o správních poplatcích⁶⁸. Proto bude zřejmě uplatňováno v praxi zřídka.

V každém případě, ať se již bude jednat o opravu nebo o TZ je zapotřebí k tomuto zásahu souhlas pronajímatele.

6.1 Oprava - definice a vymezení

ZDP neříká, co se opravou rozumí. Vymezení pojmu oprava je definováno v občanském zákoníku, kde se uvádí, že opravou se rozumí činnost, kterou se odstraňují vady věci, následky jejího poškození, nebo účinky jejího opotřebení. Úpravou věci je činnost spočívající ve změně povrchu věci nebo ve změně jejích vlastností⁶⁹.

Dalším ustanovením, které se problematikou oprav zabývá je vyhláška č. 500/2002 Sb. Zde se uvádí, že: „*opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození, za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.*“⁷⁰

Protože je daná problematika často diskutovaná, je v pokynu D-300 uvedeno, že samotná záměna použitého materiálu, pokud zůstanou zachovány původní rozměry, je z hlediska daňového pohledu opravou a nikoliv technickým zhodnocením⁷¹.

⁶⁸ Položka 1 t, sazebníku přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

⁶⁹ NESNÍDAL, J. Občanský zákoník s komentářem, s. 181.

⁷⁰ § 47 odst. 2. písm. a) vyhláška č. 500/2002 Sb.

⁷¹ § 33 pokyn č. D-300.

Rekapitulací lze říct, že v případě opravy se jedná o činnost, kterou se odstraňuje opotřebení, popř. poškození majetku. Při opotřebení dochází k pozvolnému stárnutí, které bylo způsobeno používáním majetku. K poškození může dojít nesprávným zacházením. Údržbou se obecně rozumí činnost, která opotřebení majetku předchází. Jedná se o prevenci.

Jako příklady výdajů na opravy a udržování budov, které jsou výdajem podle § 24 ZDP lze uvést: opravy fasády, vnitřních omítek, obkladů stěn, podlah a dlažeb, opravy střechy, výměna, opravy a nátěry žlabů, opravy oken, dveří a jejich nátěry, výměna dveří a oken bez ohledu na změnu materiálu, opravy zařízení ústředního vytápění včetně výměn těles topení, výměna elektrického rozvodu bez změny technických parametrů, výměna kuchyňských linek, apod.

6.1.1 Provedené opravy na pronajatém majetku a dopady na daň z příjmů

Ve smlouvě o nájmu by mělo být definováno, který druh oprav a udržování má za povinnost provádět pronajímatel. Nájemce je poté povinen oznámit pronajímateli bez zbytečného odkladu, potřeby těchto oprav. Tuto povinnost nelze přenášet na nájemce. Pokud by nájemce přesto opravy provedl sám, výdaje na ně vynaložené by nebyly brány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, rovněž nárok na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění v tomto případě nájemce nemá.

Zcela jednoznačná je situace, pokud dojde k technickému zásahu na pronajatém majetku, který je označen jako obvyklé udržování, nebo podle nájemní smlouvy jdou k tíži nájemce. Výdaje na tyto zásahy jsou u nájemce daňově uznatelným (pokud mu slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) a u pronajímatele nejsou nepeněžním příjmem. Soukromoprávně si smluvní strany z titulu těchto drobných technických zásahů nic nedluží.

Složitější je situace, kdy dojde k většímu technickému zásahu nad rámec obvyklého udržování. Z pohledu stavebního zákona nebude nutné stavební povolení a pravděpodobně ani ohlášení stavebnímu úřadu. Z pohledu soukromoprávních předpisů jde o opravu, kterou provádí nájemce za pronajímatele a má nárok na náhradu těchto výdajů, pokud je oprava

provedena se souhlasem pronajímatele. Z pohledu daní z příjmů mohou nastat tři následující situace.

1. Opravu provede nájemce se souhlasem pronajímatele formou úhrady nájemného

V praxi je naprosto běžné, že se pronajímatel a nájemce dohodnou na tom, že nájemce provede na své náklady opravu pronajaté provozovny a tím uhradí nájemné, popřípadě jeho část. Nájemné tedy nemusí být sjednáno pouze finanční částkou, ale i ve formě nepeněžního plnění. Je důležité, aby to z nájemní smlouvy zcela jasně vyplývalo.

Nájemcem vynaložené výdaje budou v tomto případě výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (úhrada nájemného jinou formou).

Není předmětem tohoto tématu řešit problematiku z hlediska pronajímatele, proto jenom stručně.

Na straně pronajímatele se jedná o nepeněžní plnění (nájemného). Ve většině případů bude platit, že hodnota nepeněžního plnění bude stejná, jako hodnota prostředků vynaložených nájemcem na najatém majetku.

2. Opravu provede nájemce se souhlasem pronajímatele nad rámec nájemného

Opravy, které provádí nájemce nad sjednané nájemné tzn. nehrazené vlastníkem, nejsou na rozdíl od TZ v ZDP přímo řešeny. Základní a obšírný metodický pokyn D-300 se o této složité problematice vůbec nezmiňuje. To se týká jak nájemce (daňová uznatelnost výdajů), tak i pronajímatele (otázka nepeněžního příjmu). Všeobecně se preferuje smluvní volnost. Rozhodující je, jak se vlastník s nájemcem dohodl na způsobu užívání najaté nemovitosti. I když zákon výslovně neurčuje, jakou formu by mělo smluvní ujednání mít, pro účely daňového řízení (prokazování při kontrole) by se mělo jednat o jednoznačně o písemnou formu.

Od smluvního ujednání se odvíjí daňový postup.

U nájemce jsou daňovým výdajem opravy, které uhradil v souladu se smlouvou a které mu slouží na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Zda se bude jednat z pohledu pronajímatele o nepeněžní příjem, bude záležet na výši provedené opravy a na době, po kterou nájemce bude nájmu dále užívat.

Bude-li provedená oprava například v hodnotě 30 000 Kč a nájem bude trvat poté ještě několik let, nejednalo by se o nepeněžní příjem na straně pronajímatele. Má se za to, že nájemce již hodnotu provedené opravy využil a oprava již nemá hodnotu.

Naproti tomu pokud by hodnota opravy byla v hodnotě 80 000 Kč a v tom samém roce by byla smlouva o nájmu ukončena, pronajímateli vzniká nepeněžní příjem, který se oceňuje podle oceňovacích předpisů, tedy cenou obvyklou.

3. Opravu provede nájemce se souhlasem pronajímatele s finanční kompenzací za výdaje
Nestanoví-li smlouva jinak půjde o případy, kdy podle § 667 ObčZ, vznikne pohledávka nájemce za pronajímatelem z titulu provedené opravy ke dni ukončení nájmu. K tomuto dni se strany vyrovnají, nájemce může požadovat úhradu vynaložených výdajů po odečtení znehodnocení.

U nájemce bude provedená oprava daňovým výdajem, pokud mu slouží na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Po ukončení nájmu vznikne u nájemce zdanitelný příjem (v případě, že dojde ke kompenzaci), proti kterému již nevzniká výdaj (byl již jednou uplatněn v roce vzniku těchto výdajů).

Skála uvádí, že na straně pronajímatele půjde o daňově uznatelný výdaj, pokud neměl v roce ukončení nájmu jiné výdaje, podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, nebo nevynaložil v tomto roce výdaje na TZ. Tyto výdaje by se spojily do jednoho TZ⁷².

6.2 Technické zhodnocení – definice a vymezení

TZ je definováno v § 33 ZDP jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.

TZ jsou i uvedené výdaje nepřesahující 40 000 Kč, pokud tak rozhodne poplatník a neuplatní tyto výdaje jednorázově do daňových výdajů.

Pojmy rekonstrukce a modernizace nejsou pro daný daňový účel dostatečně jasně definovány. Lze vyjít ze stavebního zákona⁷³.

⁷² SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy, s. 202.

Nástavby – jedná se o takové technické zásahy, které mají za následek zvýšení stávající stavby.

Přístavby – jedná se o takové technické zásahy, které mají za následek půdorysné rozšíření stávající stavby.

Stavební úpravy – jde v podstatě o změnu prostorového uspořádání stávající stavby, aniž by došlo k její nástavbě či přístavbě.

Rekonstrukcí – se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů⁷⁴. V praxi může být za takto vymezenou rekonstrukci považován téměř jakýkoliv zásah do majetku a často tím vznikají spory. Jak již bylo výše uvedeno za změnu technických parametrů se nepovažuje jen samotná záměna použitého materiálu. Naproti tomu se za rekonstrukci považuje vybavení místnosti žaluziemi nebo roletami, obložení stěny, snížení stropu apod.

Modernizací – se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku⁷⁵.

Sedláková upozorňuje, že: TZ není samostatnou věcí v právním slova smyslu, jedná se o výdaje hrazené vlastníkem, nebo nájemcem věci, na které bylo TZ provedeno. TZ proto např.:

- nelze vkládat do obchodního majetku podnikatele,
- nelze si ho najmout, a to ani formou finančního leasingu,
- nelze ho prodat (podnikatelé – nájemci, kteří technicky zhodnotili najatý majetek, někdy uzavírají kupní smlouvy na prodej zůstatkové ceny TZ, a to buď vlastníkovi či dalšímu nájemci),
- nelze ho darovat, ani vkládat do základního kapitálu obchodní společnosti.⁷⁶

⁷³ § 2 odst. 5 zákon č. 183/2006 Sb., stavební zákon.

⁷⁴ § 33 odst. 2 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷⁵ Tamtéž, § 33 odst. 3.

⁷⁶ SEDLÁKOVÁ, E., MARTINCOVÁ, D. Zákon o daních z příjmů s komentářem, s. 272.

6.2.1 TZ na pronajatém majetku a dopady na daň z příjmů

Jak již bylo uvedeno na začátku tohoto tématu základní rozdíl mezi opravami a TZ spočívá v tom, že opravu si může nájemce uplatnit jako daňově uznatelný výdaj v okamžiku zaplacení. V případě provedení TZ musíme rozlišovat několik variant.

1. TZ provede a uhradí nájemce se souhlasem pronajímatele formou úhrady nájemného

V tomto případě nájemce, který vede daňovou evidenci, zahrne celou výši výdajů za provedené TZ jako daňově uznatelné nájemné ve zdaňovacím období, kdy výdaje vynaložil a to i v případě, že výdaje na TZ převýší hodnotu 40 000 Kč. U nájemce se fakticky jedná o jinou formu hrazení nájemného, kdy daňovým nákladem je nájemné a dochází k zápočtu.

Jako daňově účinný výdaj zahrne pronajímatel odpis ze zvýšené ceny pronajaté nemovitosti (vstupní, resp. zůstatková cena zvýšená o cenu TZ). Na straně pronajímatele je tato varianta nejméně výhodná.

2. TZ provede a uhradí nájemce nad rámec nájemného se souhlasem pronajímatele, přičemž výdaje nejsou hrazeny pronajímatelem

ZDP definuje tři situace z pohledu příjmu pronajímatele, ale lze z nich odvodit i daňové výdaje nájemce⁷⁷.

2a) První je situace, kdy TZ není odpisováno ani nájemcem, ani pronajímatelem

Nájemce nemůže promítnout vynaložené náklady na TZ do daňově uznatelných výdajů. Pouze když výdaje nepřevýší u jednoho majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč, lze u nájemce tyto vynaložené výdaje zahrnout jako daňové výdaje. V tomto případě se podle § 33 odst. 1 ZDP nejedná o TZ.

Pronajímatel po skončení nájmu provedené TZ ocení jako nepeněžní plnění zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek k datu skončení nájmu, kdyby byl odpisován rovnoměrně podle § 31 ZDP, anebo se ocení znaleckým posudkem.

⁷⁷ § 23 odst. 6 písm. a)-c) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

2b) Druhá je situace, kdy TZ odpisuje nájemce

Uvedený případ je jediný možný, kdy lze odpisovat samotné TZ. Definováno v § 28 odst. 3 ZDP. V každém jiném případě musí být o TZ zvýšena vstupní resp. zůstatková cena hmotného majetku.

Nájemce, na základě písemné smlouvy s pronajímatelem, zatřídí TZ do odpisové skupiny, ve které je zatříděn pronajatý hmotný majetek u pronajímatele a zvolí metodu buď rovnoměrného, nebo zrychleného odpisování. V posledním roce nájmu uplatní polovinu roční výše odpisu.

Po ukončení nájmu pronajímatel uhradí nájemci částečnou výši nebo plnou výši daňové zůstatkové ceny TZ. Na straně nájemce je daňová zůstatková cena daňovým výdajem dle § 24 odst. 2 písm. t) ZDP. Pokud by daňová zůstatková cena byla vyšší než úhrada od pronajímatele, bude pro nájemce daňový výdaj jen ve výši částky uhrazené pronajímatelem a nikoli celá daňová zůstatková cena.

Pronajímatel o daňovou zůstatkovou cenu zvýší základnu pro odpisování nemovitosti. Pokud uhradí nájemci částečnou výši daňové zůstatkové ceny místo plné, rozdíl bude u něho nepeněžním příjmem podléhajícím zdanění.

V případě, že po ukončení nájmu pronajímatel z nějakého důvodu neposkytne nájemci finanční úhradu, nemůže nájemce zahrnout zůstatkovou cenu do daňově uznatelných výdajů.

U pronajímatele půjde ve zdaňovacím období, kdy dojde k ukončení nájmu, o nepeněžní příjem ve výši zůstatkové ceny TZ, která by byla při rovnoměrném odpisování (zákon připouští i použití znaleckého posudku⁷⁸). Rovněž o tuto hodnotu zvýší vstupní (zůstatkovou cenu) v roce ukončení pronájmu pro účely odpisování nemovitého majetku.

2c) Poslední situace může nastat v případě, že TZ odpisuje pronajímatel.

U nájemce budou vynaložené výdaje na provedené TZ daňově neuznatelné, protože TZ bylo provedeno nad rámec sjednaného nájemného a nebylo uhrazeno pronajímatelem.

⁷⁸ § 23 odst.6 písm. b) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Za nepeněžní příjem pronajímatele se považuje plná výše výdajů vynaložených nájemcem na TZ, a to ve zdaňovacím období, ve kterém bylo TZ uvedeno do používání. Stejně jako v předchozím případě zvýší o tuto hodnotu vstupní (zůstatkovou cenu) pro účely odpisování.

Provedení TZ bez souhlasu pronajímatele

Pokud nájemce provede změny na věci, aniž by k tomu měl souhlas pronajímatele, na straně nájemce by se mohlo jednat o zmařenou investici. Podle občanského zákoníku totiž, provede-li nájemce změnu na věci bez souhlasu pronajímatele, je povinen po skončení nájmu uvést věc na své náklady do původního stavu⁷⁹. Změnou ve věci se nepovažuje oprava, ale TZ již ano. Hrozí-li v důsledku prováděných změn na věci pronajímateli značná škoda, je pronajímatel oprávněn odstoupit od smlouvy.

Je zřejmé, že u nájemce, vzhledem k dikci zákona, nebudou výdaje na změny na věci vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, samozřejmě ani odpočet DPH nelze v tomto případě uplatnit.

6.3 Opravy a TZ na pronajatém majetku s dopadem na DPH

Uplatňování daně z přidané hodnoty u oprav, údržby a TZ nemovitostí není upraveno výslovně ve zvláštních ustanoveních zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Je třeba vycházet z aplikace obecných ustanovení tohoto zákona.

6.3.1 Oprava a údržba nemovitosti, ke které je povinován nájemce

Splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u oprav je vázáno na ustanovení § 72 až 79 zákona o DPH, a to pokud se jedná o nemovitost, kterou plátce používá pro svou ekonomickou činnost. Není přitom důležité, zda se jedná o vlastníka nemovitosti (pronajímatele), nebo o nájemce této nemovitosti. Nárok na odpočet daně tedy může plátce uplatnit, pokud mu nemovitost slouží k ekonomické činnosti podléhající dani. Uvažujeme-

⁷⁹ NESNÍDAL, J. Občanský zákoník s komentářem, s. 186.

li nájemce nemovitosti provozující pohostinství a restaurační činnost je nárok na odpočet splněn.

Pokud tedy dochází k běžné opravě nebo drobné údržbě, kterou podle smlouvy o nájmu má za povinnost provádět nájemce na své náklady, má nájemce nárok na odpočet daně v plné výši. Po skončení nájmu nemovitosti, která byla nájemcem opravována nebo udržována, není třeba provádět žádné vypořádání daně v souvislosti s dříve uplatněnými odpočty daně u oprav a údržby.

6.3.2 Opravou, kterou provedl nájemce bude částečně nebo plně hrazen nájem

Jiná situace nastane v případě, že byl úhradou výdajů na opravu nebo údržbu najaté nemovitosti plně či částečně hrazen nájem této nemovitosti. Zde se bude jednat o nepeněžitě plnění, které je považováno za zdanitelné plnění za úplatu, a to jak ze strany pronajímatele, tak i nájemce. Ze zákona o DPH totiž vyplývá, že úplatou se jedná o vyjádření částky v penězích nebo hodnotou nepeněžního plnění, nemusí jít o částku zaplacenou⁸⁰.

Pokud jsou pronajímatel i nájemce plátcí daně a nájem je ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH zdaňován, pronajímatel musí uplatnit daň na výstupu ve výši 20 % z nájemného, které je stanoveno ve výši oprav či údržby prováděné nájemcem. Nájemce musí uplatnit daň na výstupu ze stejného základu za prováděné opravy a údržbu. Sazba daně je také 20 %.

Problematika je demonstrována na příkladu a pro zjednodušení vložena do tabulky.

Je uvažováno, že nájemce i pronajímatel jsou plátcí DPH. Nájem je zdaňován. Nájemce provedl opravu. Opravou je podle dohody kompenzován nájem. Oprava byla provedena v hodnotě 100 000 Kč + DPH 20 % tj. 20 000 Kč

⁸⁰ BENDA, V. Zákon o DPH s komentářem, s. 17.

Tab. 9: DPH při provedené opravě nájemcem, opravou kompenzován nájem

	Nájemce/ Pronajímatel	Daňový DOKLAD	DPH na vstupu ⁸¹	DPH na výstupu ⁸²
1.	Nájemce	Přijatá faktura (obdržel od stavební firmy)	20 000	
2.	Nájemce	Nepeněžní plnění (vystavil pronajímateli)		20 000
3.	Pronajímatel	Nepeněžní plnění (obdržel od nájemce)	20 000	
4.	Pronajímatel	Nepeněžní plnění (vystavil nájemci vyúčtování nájemného)		20 000
5.	Nájemce	Nepeněžní plnění (obdržel od pronajímatele vyúčtování nájemného)	20 000	

Zdroj: vlastní.

Z hlediska DPH bude velmi vhodné, dokonce nutné vystavit vzájemné daňové doklady na jednotlivá plnění, byť jsou poskytována v nepeněžní podobě. V opačném případě bude velmi svízelné zaúčtovat nárok na odpočet daně na vstupu, a tím pádem ho i uplatnit v daňovém přiznání. Úhrady pak budou řešeny zápočtem pohledávek a závazků. Po skončení nájmu nemusí nájemce ani pronajímatel, pokud byly dodrženy podmínky smlouvy, provádět žádné dodanění.

6.3.3 Opravu, kterou provedl nájemce s tím, že má nárok na úhradu těchto nákladů

Skála uvádí, že mezi nájemcem a pronajímatelem vzniká zdanitelné plnění, pokud je nájemce plátcem DPH. Nájemce poskytl službu pronajímateli tím, že za něj, tedy v jeho prospěch, provedl opravu, ke které byl povinován pronajímatel⁸³. Pronajímatel se podle občanského zákoníku obohatil, jestliže za něj nájemce vynaložil náklady při opravě. Nájemce může požadovat jen to, o co se pronajímatel obohatil⁸⁴. Tato poslední věta říká, že základ daně se může lišit od výdajů vynaložených nájemcem. Důvodem může být

⁸¹ Nárok na odpočet DPH – přijaté zdanitelné plnění.

⁸² Daň na výstupu - uskutečněné zdanitelné plnění.

⁸³ SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy, s. 270.

⁸⁴ NESNÍDAL, J. Občanský zákoník s komentářem, s. 185.

například požadavek nájemce na to, o co se pronajímatel obohatil. Tedy nikoli na náhradu vynaložených výdajů. V praxi by to muselo být doloženo znaleckým posudkem.

Je opět uvažováno, že nájemce i pronajímatel jsou plátcí DPH. Nájemce provedl opravu, kterou měl provést pronajímatel, ale z nějakého důvodu neprovedl. Oprava byla provedena v hodnotě 100 000 Kč + DPH 20 % 20 000 Kč. Pro zjednodušení, je základ daně uveden ve stejné hodnotě jako provedené oprava.

Tab. 10: DPH při provedené opravě nájemcem, fakturováno pronajímateli

	Nájemce/ Pronajímatel	Daňový DOKLAD	DPH na vstupu	DPH na výstupu
1.	Nájemce	Obdržel od stavební firmy fakturu za opravu Přijatá faktura	20 000	
2.	Nájemce	Vystavil: Fakturu na pronajímatele. Dnem uskutečnění zd. plnění je den dokončení opravy Vystavená faktura		20 000
3.	Pronajímatel	Obdržel od nájemce: Fakturu za zdanitelné plnění Přijatá faktura	20 000	

Zdroj: vlastní.

6.3.4 TZ provedené nájemcem a vztah k DPH

Klasický případ, kdy nájemce provede se souhlasem pronajímatele změnu předmětu nájmu, projevující se u daní z příjmu TZ. V tomto případě si může nájemce, který je plátcem (stejně jako u opravy nebo údržby nemovitosti), při splnění obecných zákonných podmínek stanovených v § 72 až 74 zákona o DPH, uplatnit nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet daně může nájemce, který je plátcem, uplatnit i v případě, že po skončení nájmu uvádí technicky zhodnocenou nemovitost do původního stavu.

V případě, že výdaji na TZ je hrazen nájem této nemovitosti, je dovozováno, že se jedná (stejně jako v případě oprav nebo údržby) o nepeněžitě plnění, které je předmětem daně. Datum zdanitelného plnění by se shodoval s datem dokončení TZ.

Problematický je případ, kdy nedochází k finančnímu vyrovnání ani nedochází provedením TZ nájemcem k úhradě nájemného při ukončení nájmu.

Otázka kdy a zda vůbec zdanitelné plnění vzniká, byla mnohokrát diskutovaná často s rozdílnými závěry. Daňový poradce Milan Skála věnující se problematice zdaňování nemovitostí zastává názor, že při ukončení nájmu peněžním vyrovnáním zdanitelné plnění nevzniká. Dovozuje, že jde pouze o majetkové vyrovnání, jehož právním titulem je odpovědnost z bezdůvodného obohacení. Tvrdí, že ke dni ukončení nájmu nájemce pronajímateli ani nedodává zboží, ani nepřevádí nemovitost, nepřevádí ani TZ (je nepřevoditelné). Doplnuje dále, že se nejedná ani o vrácení nájemního práva, to by jinak vznikalo zdanitelné plnění při ukončení nájmu vždy. Pokud tedy nájemce ve prospěch pronajímatele neprovádí žádnou činnost a nic mu neposkytuje, nemůže jít o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH⁸⁵.

Ministerstvo financí je však jiného názoru. Stanovisko MFČR ze dne 31.8.2005, které bylo vydáno jako odpověď Skálovi.

„V případě technického zhodnocení provedené nájemcem jde při ukončení nájmu o poskytnutí práva využití věci nebo jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Jedná se tedy o zdanitelné plnění poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a služba se považuje v tomto případě za poskytnutou dnem ukončení nájmu. Základem daně je úplata za technické zhodnocení, v případě bezúplatného plnění se základ daně stanoví podle § 36 odst. 5 ZDPH jako cena obvyklá.“⁸⁶

Stejný názor, je uveřejněn k tomuto tématu na stránkách České daňové správy v sekci Legislativa a metodika/ nejčastější dotazy k uplatňování DPH ve výstavbě.

Dotaz zní, zda se jedná o zdanitelné plnění, pokud nájemce provedl na najaté budově TZ, a po skončení nájmu vyúčtoval pronajímateli částku za toto provedené TZ.

Odpověď navazuje na výše uvedené stanovisko MFČR z roku 2005.

Označuje TZ provedené nájemcem rovněž za službu pronajímateli podle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Na rozdíl od předchozího výkladu je v článku stanovena povinnost přiznat

⁸⁵ SKÁLA, M. Technické zhodnocení a opravy, s. 271.

⁸⁶ TREZZIOVA, D. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR.

daň nikoli dnem ukončení nájmu, ale ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Přitom za DUZP je považován den, kdy pronajímatel může TZ začít užívat, a to buď fyzicky, nebo ekonomicky⁸⁷. Uvedena je i poznámka, že se uplatní základní sazba daně. Peněžní vyrovnání, které poskytne pronajímatel nájemci, je z hlediska DPH úplatou za poskytnutou službu⁸⁸.

Od 1. ledna 2009 platí zvláštní úprava, týkající se TZ, které je novelou § 78 zákona o DPH považováno za samostatný majetek. Úprava odpočtu daně, pokud dojde ke změně účelu použití majetku, se tímto vztahuje i na TZ. Pokud tato změna účelu nastane, je povinnost provést úpravu nároku na odpočet. Časové období, po které je majetek sledován je stanovena na 5 let, počínaje rokem, ve kterém bylo TZ provedeno.

Nájemce má nárok na odpočet DPH na vstupu, je ale povinen sledovat po dobu 5 po sobě jdoucích kalendářních let, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, zda nedošlo ke změně účelu použití majetku. Pokud změna účelu nastane je povinen provést úpravu nároku na odpočet daně.

Ukončení nájemní smlouvy, týkající se majetku, na němž bylo TZ provedeno a bylo odepisované nájemcem, se za změnu účelu rovněž považuje.

Z uvedeného výkladu lze dovozovat, že u smluv dlouhodobých, kdy dojde k ukončení nájmu až po 5 letech po provedení TZ nájemcem, nebude vznikat povinnost úpravy odpočtu DPH. Netýká se ovšem případů, kdy TZ je přeúčtováno na pronajímatele, nebo je provedeným TZ plněno nájemné. V tomto případě jde o zdanitelné plnění vůči pronajímateli a vzniká povinnost odvodu DPH.

6.4 Závěr k technickému zhodnocení a DPH

Z celého rozboru lze vyvodit závěr, že nájemce, který provedl TZ, má nárok na odpočet daně. O zdanitelné plnění se jedná vždy při ukončení nájmu do 5 let po provedeném TZ, nebo při poskytnutí finanční náhrady od pronajímatele. Rozdílný může být pouze DUZP.

⁸⁷ § 21 odst. 6 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁸⁸ Nejčastější dotazy k uplatňování DPH ve výstavbě po 1. 1. 2008. Česká daňová zpráva. Dotaz č. 4.

a) Pokud by pronajímatel poskytl nájemci finanční náhradu za provedené TZ před ukončením nájmu, byl by DUZP dnem přijetí platby. Na tuto platbu by byl nájemce povinen vystavit daňový doklad.

b) Pokud by došlo k finančnímu vyrovnání při ukončení nájmu, byl by DUZP shodný se dnem ukončení nájmu. Tento den by byl poskytnutím služby, neboť ukončením nájmu může pronajímatel TZ fyzicky využívat.

c) V případě, že by k finančnímu vyrovnání nedošlo, lze dovozovat, že nájemce by byl povinen vystavit doklad o nepeněžním plnění, ze kterého by byl povinen odvést daň. DUZP by byl opět shodný se dnem ukončení nájmu.

d) Pokud by bylo z TZ hrazeno nájemné dopředu, bude rovněž DUZP shodný se dnem ukončení nájmu.

Základem daně bude v případě bodu a), b) i d) dohodnutá úhrada. Že by nemusela být ve stejné výši, jakou nájemce do TZ vložil je nasnadě. Pro pronajímatele provedené TZ nemusí mít zdaleka takovou cenu, jakou má nebo mělo pro nájemce. Nájemce TZ prováděl z nutnosti pro jeho ekonomickou činnost. Pronajímatel může mít s nemovitostí nadále úplně jiné cíle a provedené TZ mu může být dokonce na škodu. Poté by mohl požadovat po nájemci uvedení nemovitost do původního stavu.

Základem daně v případě bodu c) bude cena nepeněžního plnění, oceněná podle zvláštního předpisu – použití znaleckého posudku.

Naproti tomu povinnost úpravy odpočtu DPH po uplynutí 5 kalendářních let počínaje rokem, ve kterém bylo TZ provedeno, zákon o DPH nepožaduje.

6.5 Příklad z praxe: Dohoda o úhradě technického zhodnocení při ukončení nájmu

Zhodnocení a návrh řešení z daňového hlediska u nájemce.

Ze smlouvy v Příloze D je známo, že nájemce je plátce DPH. Nájemní smlouva byla uzavřena 23.února 2009, TZ bylo provedeno se souhlasem pronajímatele a zapláceno nájemcem v roce 2009. Nájemci bylo umožněno provádět odpisy TZ. To znamená, že nebyla zvýšena o tyto výdaje vstupní cena u vlastního hmotného majetku. Nájemce a pronajímatel se dohodli na ukončení nájmu dohodou ke dni 15.6.2010, byl dohodnut převod TZ z nájemce na pronajímatele, cena úhrady byla stanovena na základě posouzení (ocenění) znalcem ve výši 923 000 Kč.

Není známa skutečná výše výdajů za provedené TZ. Ani částka odpisu v roce 2009, takže není známa ani daňová zůstatková cena.

Daňové řešení:

Nájemce si mohl uplatnit odpočet DPH z provedeného TZ na základě přijatých daňových dokladů.

Uvažuji například základ daně částku 1 000 000 Kč, uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 20 % tj. 200 000 Kč.

Nájemce zatřídí TZ do odpisové skupiny, ve které je zaříděna budova u pronajímatele. Budova zařazená do odpisové skupiny č. 5, doba odpisování 30 let, roční odpisová sazba v prvním roce odpisování 1,4.

Koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce odpisování je 30.

Nájemce si mohl v případě rovnoměrného odpisování uplatnit ve výdajích v roce 2009 částku 14 000 Kč. Pokud by použil zrychlené odpisování, pak částku 33 334 Kč.

Protože rok 2010 je zároveň posledním rokem nájmu, uplatní nájemce polovinu roční výše odpisu.

Při použití rovnoměrného odpisování 17 000 Kč. Pokud by použil zrychlené odpisování pak částku 32 222 Kč.

Nejpozději ke dni ukončení nájmu, k 15.6.2010, vystaví nájemce daňový doklad na převedení TZ v hodnotě 923 000 Kč, daň na výstupu z této částky 20 % je 153 834 Kč.

Tuto částku je nájemce povinen odvést na výstupu.

Nájemce bude mít ve svých zdanitelných příjmech za rok 2010 částku 769 166 Kč (923 000 – 153 834). V daňově uznatelných výdajích si může nájemce uplatnit daňovou zůstatkovou cenu TZ.

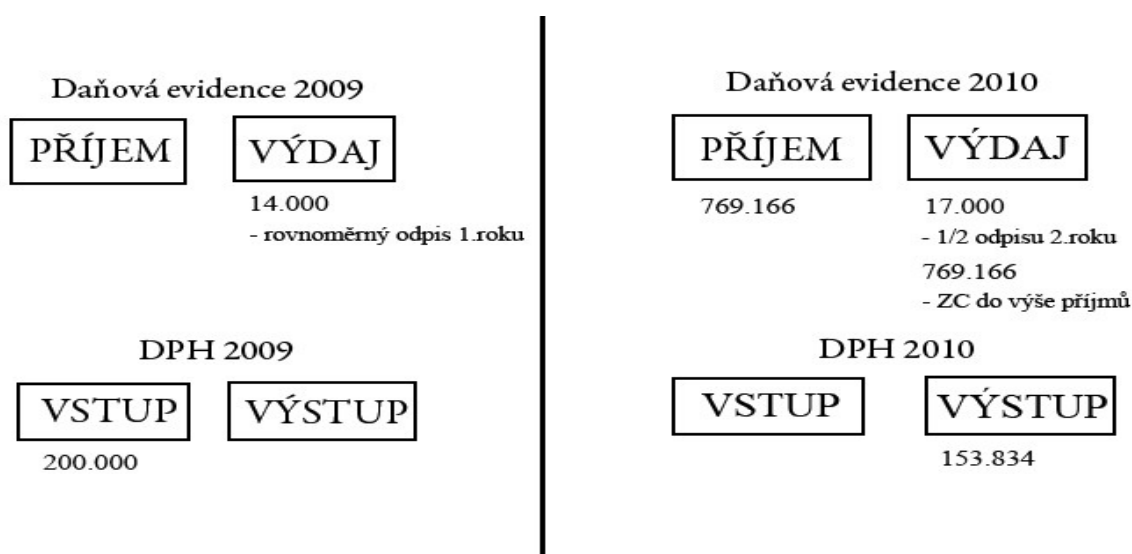
V případě rovnoměrného odpisování 969 000 Kč (1 000 000 – 14 000 – 17 000).

V případě zrychleného odpisování 934 444 Kč (1 000 000 – 33 334 – 32 222).

Jelikož obě varianty zůstatkové ceny jsou vyšší než úhrada za TZ od pronajímatele, je možno do daňově uznatelných výdajů vložit jen částku do této výše. V tomto případě tedy 769 166 Kč.

Pro názornost je uvedeno grafické zpracování příjmů a výdajů a pohyb DPH v letech 2009 a 2010 u nájemce.

Obr. 2: Zpracování dopadu na příjmy a výdaje a DPH



Zdroj: vlastní.

7 Umístování výherních hracích přístrojů (VHP)

Některé restaurace mají ve svých provozovnách umístěn VHP (provozovaný dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách), nebo například automat na cigarety. Předmětem této kapitoly je problematika umístování VHP v pronajatých prostorách z pohledu zákona o DPH. Uvedená problematika bývá často předmětem doměrků DPH ze strany správce daně. V kapitole je rozebrán rozdíl mezi nájmem a poskytnutou službou a v závěru je navržena varianta, která by osvobození nájmu od DPH umožňovala.

7.1 Vymezení pojmu nájem a obsah nájemní smlouvy

Z ustanovení § 56, odst. 3 zákona o DPH vyplývá, že nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Takto je uvedené v souladu s č. 13 B písm. b) šesté směrnice⁸⁹.

Meritem problému je, zda-li na umístění VHP lze pohlížet jako na nájem nebytových prostor a zda může být uplatněno osvobození od DPH.

V rozsudku ze dne 30. března 2010 se například k tomuto problému píše:

„Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje vlastní definici nájmu a neobsahuje ani žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu od daně z přidané hodnoty v porovnání se šestou směrnicí. Pojem „nájem“ je tedy nutné posoudit zcela autonomně z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v situaci, kdy nájemní smlouva splní náležitosti zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, nemusí tento nájem představovat „nájem“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.“⁹⁰

Podle § 3 zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor⁹¹ musí nájemní smlouva obsahovat předmět a účel nájmu, výši nájemného a úhrady za plnění poskytovaná v souvislosti s užíváním nebytového prostoru nebo způsob jejich určení. Jde-li o nájem

⁸⁹ Šestá směrnice.

⁹⁰ Rozsudek jménem republiky. Spisová značka 8 Afs 71/2009 – 77, ze dne 30. března 2010.

⁹¹ Česko. Zákon č. 440 úplné znění zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

sjednaný k účelu podnikání, musí nájemní smlouva obsahovat také údaj o předmětu podnikání v provozovně umístěné v pronajatém nebytovém prostoru.

Podle nálezu Nejvyššího soudu ČR⁹² je nájemní smlouva neplatná, a to absolutně, pokud byla ve smlouvě o nájmu do nájemného bez bližší specifikace zahrnuta i cena služeb spojených s užíváním nebytových prostor. Za nájemné nelze tedy označit celkovou částku, zahrnující jak nájemné, tak úhradu za služby spojené s nájmem prostor.

Pokud by smlouva o nájmu nebytových prostor nenaplňovala znaky nájmu nemovitého majetku – nájmu nebytových prostor, nejednalo by se o nájem, který je od daně osvobozen, ale jednalo by se o převod práva užívat nebytové prostory, či jeho části, které by bylo zdanitelným plněním a podléhalo by základní sazbě daně.

7.2 Časté chyby ve smlouvách a služby spojené s VHP

Na způsob uplatňování DPH při umísťování VHP jsou v praxi uplatňovány rozdílné názory.

Smlouva na umístění VHP bývá zpravidla uzavírána jako smlouva o nájmu nebytových prostor, ve které je určen předmět nájmu jako část nebytových prostor v rozsahu několika čtverečních metrů. Výše nájmu je stanovena procentní sazbou z výnosů VHP snížených o určité poplatky.

Současně se v téže smlouvě o nájmu nebytových prostor pronajímatel obvykle zavazuje poskytovat nájemci služby, které jsou spojeny s provozem VHP. Tato úhrada za poskytnuté služby bývá sjednávána za symbolickou hodnotu nebo není specifikována a ve smlouvě je uvedena úhrnná částka za nájem.

Žádný z těchto uvedených způsobů stanovení úhrady není osvobozeným plněním od DPH.

Služby o které se nejčastěji jedná:

- Zabezpečit dodávku elektrické energie.
- Zajistit ochranu výherních hracích přístrojů před poškozením a ztrátou.
- Zajistit, aby byly výherní hrací automaty čisté.
- Po dobu provozu automatů zajistit osobu odpovědnou.

⁹² *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví*. 1996, roč. 4, č. 10.

- Dodržet zákaz hraní automatů osobám mladším 18-ti let.
- Případně odvádět nájemci tržbu vybranou z výherních hracích přístrojů.

Z výše vyčtených služeb lze dovozovat, že náklady, které provozovateli restaurace s umístěním VHP vznikají, výrazně převyšují sjednanou symbolickou cenu za tyto služby. Vzniká tak nesoulad mezi příjmem za poskytované služby a skutečně vynaloženými náklady, kterými jsou zejména mzdy a pojištění zaměstnanců, dodávka elektrické energie, aj. Celkově sjednané ceny tedy neodpovídají skutečnosti a ekonomické podstatě.

Ani přesná specifikace služeb ve smlouvě a výše sjednaných příjmů nemá vliv na posouzení charakteru poskytovaného plnění, jak lze vidět z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2010 kde bylo uvedeno: „*V daném případě není užití vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Hlavním cílem smlouvy není pasivní poskytnutí prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajištění ostatních služeb.*“⁹³

Jedná se zejména o případy, kdy jsou samostatně zdaňovány poskytované služby za umístění VHP a nájem je začleňován jako plnění osvobozené. Princip konstrukce DPH však takovéto řešení neumožňuje, protože spočívá v jednotnosti poskytnutého plnění a nelze posuzovat plnění odděleně, pokud tato plnění nejsou samostatná.

7.3 Náhled podle České daňové správy

Na webových stránkách České daňové správy je od roku 2008 umístěn výklad, kde je prezentováno, že není-li splněn základní rys pronájmu nemovitého majetku, kterým je poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník, jedná se o službu, u které se uplatní základní sazba daně⁹⁴.

V důsledku toho, že majitel VHP neužívá práva k nemovitosti jako provozovatel restaurace, který má od nemovitosti klíče, rozhoduje, kdy bude restaurace otevřena, kdy

⁹³ Rozsudek jménem republiky. Spisová značka 8 Afs 71/2009 – 77, ze dne 30. března 2010.

⁹⁴ Nejčastější dotazy k uplatňování DPH ve výstavbě po 1. 1. 2008. Česká daňová zpráva. Dotaz č. 5.

uzavřena, atd., nelze na takto uzavřené smlouvy pohlížet jako pronájem nemovitého majetku osvobozeného od DPH.

7.4 Závěr, návrh řešení

Z uvedeného výkladu lze stanovit závěr, že charakter nájmu nebytových prostor osvobozeného od daně⁹⁵ bude splněn za předpokladu že:

- Nájem nebytového prostoru je samostatně oddělen od zbytku provozní části restaurace.
- Majitel VHP bude mít zajištěn samostatný, neomezený přístup.
- Prostor nebude užíván pronajímatelem, ale pouze nájemcem.
- Pronajímatel nebude poskytovat služby spojené s provozem automatu.

Tyto podmínky by musely být uvedeny ve smlouvě o umístování VHP a prokazatelně zajištěny. Neboť splnění formálních náležitostí smlouvy o podnájmu nestačí pro osvobození od DPH.

Prakticky lze výše uvedené předpoklady stěží splnit. Proto se v případě umístování VHP do části restaurace nejedná o nájemní vztah, ale o poskytnutí služby, jež spočívá v právu umístit VHP na určitém místě. Příjem z takovéto služby podléhá povinnosti odvodu DPH ve vyšší základní sazby a osvobození od daně nelze uplatňovat.

⁹⁵ § 56, odst. 3 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

8 Legislativně technické úpravy v roce 2011

Podle novely zákona o DPH č. 47/2011 Sb., s účinností od 1.4.2011, nastala změna v sankcích při nedodržení daňové povinnosti. Správce daně již nebude vyměřovat náhrady za neuplatnění daně v případě nesplnění zákonné registrační povinnosti. Místo náhrady bude stanovena daň náhradním způsobem. Výpočet bude proveden ze základu daně, kterým je souhrn úplat, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná zdanitelná plnění v době, kdy měla být plátcem, přičemž je použita sazba daně platná v době uskutečnění zdanitelného plnění. Novelou se tudíž mění celkový princip, nebude již mít sankční podobu, ale i za období před datem registrace bude stanovena daň.

Zanedbání registrační povinnosti má takto daleko tvrdší dopad, než bylo před novelizací. Zejména proto, že již není možné u souvisejících přijatých zdanitelných plnění uplatnit nárok na odpočet daně, a tímto si daňovou povinnost snížit. Není ani přípustné dodatečné daňové přiznání, stanoví-li správce daně náhradním způsobem. Daň je splatná do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Jedinou možností je využít alespoň uplatnění nároku na odpočet daně u majetku evidovaného k datu registrace, který byl pořízen maximálně 12 měsíců před registrací⁹⁶.

⁹⁶ BENDA, V. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s komentářem od 1.4.2011, s.172.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo nalezení optimálního řešení vybraných sporných problémů z daňového hlediska v oboru pohostinství u firem vedoucích daňovou evidenci. Jednotlivé případy byly detailně zanalyzovány a z těchto analýz byly vyvozeny příslušné závěry, jejichž shrnutí je zde uvedeno.

Registrační povinnost k DPH

K tématu registrace k DPH z důvodu překročení obratu bylo přistupováno z pohledu legislativy platné v roce 2010. Byl popsán a zmapován postup správce daně při nedodržení termínu pro zákonnou registraci.

Podnikatel nedodržel registrační povinnost, přestože překročil obrat 1 mil. Kč za 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Předložil správci daně přihlášku k registraci s 5měsíčním zpožděním avšak na výzvu správce daně dodal nejen požadovaný úhrn příjmů za období, ve kterém již měl být plátce, ale rovněž propočet celkové daňové povinnosti za toto období.

Jelikož podnikatel poskytuje pohostinskou a ubytovací činnost ve společném režimu - tzv. rekreační balíček a uskutečňované zdanitelné plnění je ve snížené sazbě daně, vyšel za uvedené období nadměrný odpočet. V důsledku podání pozdní registrace se podnikatel o tento nadměrný odpočet připravil. Kromě ušlého příjmu z nadměrného odpočtu byl podnikatel povinen zaplatit náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti. Náhrada nebyla stanovena v maximální uplatnitelné výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění, ale pouze ve výši 1 %. Tato benevolence ze strany správce daně byla umožněna legislativou platnou do 31.3.2011.

Celý proces, který je v diplomové práci sledován, od podání přihlášky až po doručení platebního výměru ze strany správce daně trval 14 měsíců.

Na závěr nelze nezmínit diametrální změnu, která nastala novelou zákona o DPH s účinností od 1.4.2011. Ve sledovaném případě by byla podnikateli podle novely vyměřena daň náhradním způsobem s použitím sazby daně platné v době uskutečnění daného plnění. Současná právní úprava by znamenala pro podnikatele daleko tvrdší finanční dopad.

Problematika pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu pohledem DPH

V tomto tématu byl kladen cíl umožnit podnikatelům orientaci v této oblasti a vybrat optimální varianty s nejmenší daňovou a administrativní zátěží.

Z dosaženého rozboru je zřejmé, že podnikateli neplátcí neplynou pořízením ojetého automobilu z jiného členského státu žádné povinnosti.

Tato skutečnost neplatí, pořizuje-li neplátce nový automobil. Pořízením nového automobilu vzniká povinnost podat registraci a stát se plátcem a z tohoto pořízení odvést daň. Vzhledem k tomu, že s účinností od 1.4.2009 byl zrušen zákaz odpočtu daně při pořízení osobních automobilů za účelem jejich zařazení do obchodního majetku, je umožněno uplatnit nárok na odpočet daně při splnění zákonných podmínek.

Pro podnikatele plátce je z hlediska administrativní náročnosti výhodné zakoupit ojetý automobil od občana nebo od neplátce v jiném členském státě. Podnikateli neplynou žádné povinnosti co se týče DPH a bude-li automobil využíván zcela k podnikání, je možno uplatnit celou zaplacenou částku jako nákup hmotného majetku, který do daňově uznatelných výdajů vstoupí v podobě odpisů.

Stejný postup je možno uplatnit při nákupu z autobazaru, který při prodeji používá zvláštní režim.

Naproti tomu finančně výhodnější se jeví nákup ojetého automobilu u obchodníka s ojetými vozidly ve standardním daňovém režimu, tj. ten, který nepoužívá zvláštní režim. Povinnost přiznat DPH je sice na tuzemském plátcí, ale zároveň je mu při pořízení vozidla umožněno uplatnit nárok na odpočet daně, a to při splnění zákonných podmínek.

Podnikateli plátcí, pořizujícímu nový automobil od osoby registrované v jiném členském státě, je možno doporučit pořídit automobil před koncem měsíce v případě měsíčního plátce nebo čtvrtletí v případě čtvrtletního plátce daně. K přihlášení automobilu do registru silničních vozidel je třeba doložit potvrzení o zaplacení DPH; tato platba bude vyúčtována v následném daňovém přiznání jako záloha a zároveň je možno uplatnit DPH. Proběhne-li tato transakce v jeden okamžik, nebude fakticky DPH odvedeno.

Problematika nutnosti vedení knihy jízd při současném odpočtu DPH a uplatnění paušálního výdaje na dopravu

V kapitole zabývající se uplatněním paušálního výdaje na dopravu při současném odpočtu DPH u pohonných hmot bylo hledáno legislativní opodstatnění nutnosti vedení knihy jízd. Z rozboru v práci vyplynulo, že zákon o DPH neurčuje, jakými důkazními prostředky (kromě daňového dokladu za nakoupené pohonné hmoty) má plátce prokázat, že pohonné hmoty byly spotřebovány pro účely, při kterých je nárok na odpočet DPH. Zůstává proto na plátců daně, jakými důkazními prostředky použití automobilu a pohonných hmot pro svojí ekonomickou činnost doloží, knihu jízd lze ale přesto doporučit jako nejlepší důkazní prostředek.

Technické zhodnocení a opravy

Provedení TZ a oprav na pronajatém majetku bylo rozebráno z pohledu nájemce a byly zhodnoceny dopady na daň z příjmů a DPH, zejména při ukončení nájmu. Cílem stanoveným v úvodu bylo nalézt opodstatnění povinnosti odvodu DPH při ukončení nájmu. Na tuto problematiku se názory různí. Jednotné názory nepanují především na ukončení nájmu, při kterém nedojde k finanční kompenzaci mezi pronajímatelem a nájemcem za provedené TZ. Jedná se zejména o nejednotnost výkladů zákonů mezi některými daňovými poradci a metodiky státní správy.

Po provedených rešerších na odborné názory a zákony byl učiněn závěr, který je zde předložen.

Nájemce, který provedl TZ na najatém majetku a uplatnil nárok na odpočet daně, je povinen při ukončení nájmu odvést DPH. Povinnost odvodu DPH je zde suplována povinností upravit odpočet daně při změně účelu použití majetku, a to do pěti let po provedeném TZ. Po uplynutí této doby již zákon o DPH odvod daně nepožaduje.

Umísťování výherních hracích přístrojů

Posledním případem k řešení bylo umísťování VHP do provozovny restaurace s cílem stanovit závěr, zda na umísťování lze nahlížet jako na nájem nebytového prostoru, který je osvobozen od daně.

Cílem provozovatele restaurace, který chce mít ve své provozovně umístěn VHP je optimalizovat odvedenou DPH; aby tomu tak skutečně bylo, musí zvážit podmínky, uvedené v nájemní smlouvě.

Aby se jednalo o plnění osvobozené od daně, musí být konkrétně smluvně ujednáno, že se jedná o nájem vymezeného nebytového prostoru na základě nájemní smlouvy. Přičemž tento prostor je nájemci přístupný kdykoli, bez omezení a za současného vyloučení stejných práv třetích osob. Tuto omezující podmínku musí provozovatel správci daně při daňové kontrole prokázat.

Jde-li ve smlouvě o poskytnutí práva k umístění VHP do nebytového prostoru, jedná se o poskytnutí služby, tzn. zdanitelné plnění zatěžované na výstupu základní sazbou daně.

Závěrem

Podnikatel z oboru pohostinství, poskytující stravovací služby, nakupuje potraviny se sníženou sazbou daně. Daň na výstupu je naproti tomu v sazbě základní. Tato nerovnováha daně na vstupu a na výstupu vede k tomu, že plátcí vzniká vysoká vlastní daňová povinnost, a to i v případě, že podnikatel nemá velkou tržbu, nebo je dokonce ve ztrátě. Kromě nákupu potravin a nápojů, tvoří obvykle největší částku mzdové výdaje. Často také nájem za provozovnu, který je obvykle osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně, jak je uvedeno v kapitole 7.1. Všechny tyto skutečnosti jsou nevýhodné pro plátce při současné právní úpravě. Neplátce je oproti plátcí ve výhodě, protože mu odpadá povinnost odvádět daň na výstupu. Podnikatel provozující pohostinství se tedy určitě nebude registrovat k DPH dobrovolně. Na druhou stranu limit pro povinnou registraci je od roku 2004 poměrně nízký, jak je uvedeno v kapitole 3.4.1.

Vyhnout se nadměrné daňové povinnosti lze poskytováním takových služeb, které mají, co se týče DPH, charakter dodání zboží. Jejich výčet je uveden v kapitole 3.3.3.

Tyto okolnosti musí brát podnikatel v úvahu a stanovit služby a prodejní ceny v takové výši, aby i přes tyto legislativní nástrahy pro něj bylo podnikání úspěšné.

SEZNAM LITERATURY

1. BENDA, V. Zákon o DPH od 1.4.2011 úplné znění s komentářem. *Poradce*. 2011, č. 9, s. 7-209. ISSN 1211-2437.
2. BENDA, V. Zákon o DPH s komentářem. *Poradce*. 2010, č. 7, s. 9-200. ISSN 1211-2437.
3. BONĚK, V., aj. *Lexikon Daňové pojmy*. 1. vyd. Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
4. Česko. Zákon č. 440 úplné znění zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, jak vyplývá z pozdějších změn. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2005, částka 153, s. 8109. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=4751>>. ISSN 1211-1244.
5. *Dohoda o úhradě technického zhodnocení a ukončení nájmu*. [online]. Městská část Praha 7, 21.6.2010 [cit. 2011-02-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.praha7.cz/smlouvy/dohoda-o-uhrade-technickeho-zhodnoceni-a-o-ukoncení-najmu.html>>.
6. KRATOCHVÍL, J. Zákon o správě daní a poplatků s komentářem. *Poradce*. 2008, č. 8, s. 11-282. ISSN 1211-2437.
7. KUNC, D. Technické zhodnocení versus opravy: daňové riziko technického zhodnocení. *Daně, účetnictví – vzory a případy*. 2002, č. 5, s. 97-100. ISSN 1213-9270.
8. *Nejčastější dotazy k uplatňování DPH ve výstavbě po 1. 1. 2008* [online]. Praha: Česká daňová správa, 2008-09-17 [cit. 2011-02-07]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8789.html?year=0>.
9. NESNÍDAL, J. Občanský zákoník s komentářem. *Poradce*. 2008, č. 2, s. 3-240. ISSN 1211-2437.
10. PILÁTOVÁ, J. Evidence výdajů v rámci daňové evidence [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2010-10-27 [cit. 2011-03-16]. *E-mail noviny pro daně a účetnictví*. Dostupný z WWW: <<http://www.du.cz/33/evidence-vydaju-v-ramci-danove-evidence-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhvQ02PoyE0OsEfD8Vy1OB0/?query=Evidence+v%FDdaj%F9+v+r%E1mci+da%F2ov%E9+evidence&serp=1>>. ISSN 1213 – 6158.

11. PILÁTOVÁ, J., a kol. *Daňová evidence, komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ.* 5. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 295 s. ISBN 978-80-7263-517-7.
12. Pokyn č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve zněních pozdějších předpisů. Ze dne 16.11.2006 [online]. In: *Finanční zpravodaj 11-12/2006*. Str. 356. [cit. 2011- 02-12]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/pokyn_D_300.pdf>.
13. *Právní rozhledy: časopis pro všechna právní odvětví.* 1996, roč. 4, č. 10. Praha: C.H. Beck, 1996. 12x ročně. ISSN 1210-6410.
14. *Rozsudek jménem republiky. Spisová značka 8 Afs 71/2009 – 77, ze dne 30. března 2010* [online]. Nejvyšší správní soud. [cit. 2011-02-07]. Dostupný z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0071_8Afs_0900_2221b31f_2d2e_403d_9100_782a23820130_prevedeno.pdf>.
15. SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů 2007.* 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 128 s. ISBN 978-80-247-1909-2.
16. SEDLÁKOVÁ, E., MARTINCOVÁ, D. Zákon o daních z příjmů ve znění platném k 1. lednu 2009 s komentářem. *Poradce.* 2009, č. 7-8, s. 11-376. ISSN 1211-2437.
17. SKÁLA, M. a SKÁLOVÁ, J. *Technické zhodnocení a opravy pronajatého majetku.* 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2000. 80 s. ISBN 80-7208-194-2.
18. SKÁLA, M. *Technické zhodnocení a opravy.* 5. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7208-707-5.
19. *Šestá směrnice rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)* [online]. EUR – Lex Přístup k právu Evropské unie. [cit. 2011-02-08]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:CS:PDF>>.
20. TARANDA, P. Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti s komentářem. *Poradce.* 2010, č. 10, s. 8-38. ISSN 1211-2437.
21. TREZZIOVÁ, D. 62/08.06.05 – DPH – technické zhodnocení. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005* [online]. [cit. 2010-09-07]. Dostupný také z WWW: <http://cds2005.mfcr.cz/prispevky/pdf/zapis31_8_%202005%20_2_.pdf>.

22. Uplatnění daně z přidané hodnoty při pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu po 1.5.2004 [online]. Praha: Česká daňová správa, 2004-04-22 [cit. 2011-03-01]. Dostupný z WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_1192.html?year=>.
23. Vyhláška č. 459/2009 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2010. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 558-560. ISSN 1802-8276.
24. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, k pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 330-410. ISSN 1802-8276.
25. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 207-212. ISSN 1802-8276.
26. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 561-567. ISSN 1802-8268.
27. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Dostupný také z WWW:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/stavebni/>>.
28. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 144-206. ISSN 1802-8268.
29. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů obchodního, občanského a trestního práva a souvisejících předpisů k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010 s. 6-128. ISSN 1802-8276.
30. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 312-329. ISSN 1802-8268.
31. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1.1.2010*. Český Těšín: PORADCE, 2010, s. 40-142. ISSN 1802-8268.

32. Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sborník úplných znění zákonů obchodního, občanského a trestního práva a souvisejících předpisů k 1.1.2010* Český Těšín: PORADCE, 2010 s. 607-663. ISSN 1802-8276.

Seznam příloh

Příloha A	Příhláška k registraci k dani z přidané hodnoty	98
Příloha B	Osvědčení o registraci	99
Příloha C	Protokol o ústním jednání ve věci daňového řízení	100
Příloha D	Rozhodnutí o uložení náhrady	101
Příloha E	Dohoda o úhradě technického zhodnocení a o ukončení nájmu	102

Příloha A

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI

k dani z přidané hodnoty

Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace	05	28	02	2005
Datum dobrovolné registrace	06			

OBRAT pro stanovení zdaňovacího období podle § 99, nevypĺňuje osoba identifikovaná k dani				
za předchozí kalendářní rok	07	Kč	1 264 290	
PŘEDPOKLÁDANÝ roční obrat	08	Kč	2 000 000	

Požaduji měsíční zdaňovací období (ANO/NE)	09	ne
--	----	----

Důvod registrace podle § 94 nebo § 96	10	odstavec č. 1
---------------------------------------	----	------------------

Částka obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců	11	Kč	1 054 160
--	----	----	-----------

Zdroj: Částečný opis z originálu, účetnictví podnikatele, zpracování vlastní.

Příloha B

O S V Ě D Ě N Í

o registraci

podle § 94 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
ve znění pozdějších předpisů jste

plátcem daně z přidané hodnoty

s účinností od **12.10.2005**

se čtvrtletním zdaňovacím obdobím

Zdroj: Částečný opis z originálu, účetnictví podnikatele, zpracování vlastní.

Příloha C

PROTOKOL

o ústním jednání ve věci daňového řízení ve smyslu § 12 zákona č. 337/1992 Sb.,
o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

**Předmět jednání : nalézací protokol o výši příjmu, které jsou podrobeny náhradě za
.....neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti
ve
.....smyslu § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH**

Výsledek jednání

Dne 5.10.2006 se dostavila p. Havlová, zplnomocněný zástupce DS p. XY, r. č....., ke sdělení částky celkových příjmů za zdanitelná plnění v období od 1.5.2005 do 12.10.2005.

Daň. subjekt překročil obrát pro zákonnou registraci k DPH osoby povinné k dani v únoru 2005, zákonná povinnost stát se plátcem dle § 94 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění vznikla dnem 1.5.2005, plátcem DPH se stal daň. subjekt na základě osvědčení o registraci plátce s účinností od 12.10.2005.

Na základě výzvy správce daně č.j. /06 byla doložena požadovaná částka celkových příjmů za období od 1.5.2005 do 12.10.2005, která činí **1 139 668,--Kč.**

Vyjádření zástupce DS: bez vyjádření

Sdělené údaje budou použity pro výpočet náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti ve smyslu § 98 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Zdroj: Částečný opis z Protokolu, zpracování vlastní.

Příloha D

ROZHODNUTÍ O ULOŽENÍ NÁHRADY

Podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů Vám

STANOVUJEME

náhradu za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v celkové částce **11.396 Kč,**

tj. 1.00 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelné plnění jako náhradu za zdanitelné plnění uskutečněné bez daně v období od 1.5.2005 do 11.10.2005 podle čj.: 190252/06/192911/1902.

Zdroj: Částečný opis z originálu Rozhodnutí o uložení náhrady, zpracování vlastní.

Příloha E

DOHODA O ÚHRADĚ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ A O UKONČENÍ NÁJMU

Níže uvedeného dne, měsíce a roku uzavřeli

Josef Novák

Restaurace a klub

se sídlem: Dukelských hrdinů 696 Praha 7 – Holešovice

IČ: 12345678

(u podnikatele bylo pozměněno jméno a IČ)

je plátcem DPH

(dále jen „Společnost“

a

Městská část Praha 7

se sídlem Nábř. kpt. Jaroše 1000, Praha 7

IČ: 00063754

(dále jen MČ Praha 7)

a dále také jen „smluvní strany“

tuto

**DOHODU O ÚHRADĚ TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ
A O UKONČENÍ NÁJMU**

(dále jen „Dohoda“)

Preamble

Společnost a MČ Praha 7 uzavřením této Dohody písemně a výslovně prohlašují, že na základě splnění veškerých vzájemných závazků v této Dohodě uvedených, nebudou mít vůči sobě žádné nevyřízené závazky vyplývající z užívání nebytových prostor na základě Smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 23.2.2009, jejíž předmětem byly nebytové prostory v 1.PP a 1 NP domu č.p. 696 v ulici Dukelských hrdinů 43 v Praze 7 (dále jen „Smlouva“), kromě závazků plynoucích z vyúčtování služeb za rok 2009 a vyúčtování služeb za poměrnou část roku 2010, od 01.01.2010 do 15.6.2010.

1.

Úvodní ustanovení

1.1. MČ Praha 7 jako pronajímatel a Společnost jako nájemce uzavřely dne 23. února 2009 Smlouvu o nájmu nebytových prostor č. 787/09, kterou pronajímatel dal nájemci do nájmu nebytový prostor v 1.PP a 1. NP v domě č.p. 696 , v ulici Dukelských hrdinů 43, v Praze 7, a to za účelem provozování restaurace a klubu, včetně zázemí.

Na základě této Smlouvy o nájmu se nájemce zavázal mimo jiné k

- úhradě měsíční částky nájmu za celý pronajatý prostor ve výši 111.000,- Kč
- úhradě kaucí ve výši trojnásobku měsíčního nájemného, která bude vyúčtována při skončení nájemního vztahu
- předložení písemné zprávy o finanční výši (celkové hodnotě) provedeného zhodnocení Pronajímateli, a to do 14 dnů od nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí.

1.2. MČ Praha 7 se výše uvedenou Smlouvou o nájmu mimo jiné zavázala umožnit nájemci

- provádět odpisy technického zhodnocení majetku, které nájemce provede na vlastní náklady
- vrátit společnosti ke dni ukončení nájemního vztahu poskytnutou kauci, případně tuto kauci započítat proti dlužnému nájmu či zálohám na služby

1.3. Společnost prohlašuje, že se stala vytvořením dále uvedeného technického zhodnocení a jeho zabudováním (na základě pravomocného kolaudačního souhlasu č.j. 0111/33-69/H/K ze dne 15.12.2009 vydaného odborem výstavby a územního rozhodování ÚMČ Praha 7, vlastníkem tohoto technického zhodnocení, provedeného a umístěného v nebytové jednotce v 1.NP a 1.PP (restaurace a klub se zázemím) v domě č.p. 696 v ulici Dukelských hrdinů 43, v Praze 7.

1.4. Společnost prohlašuje, že její právo převést technické zhodnocení uvedené v č. 2 této Dohody (dále jen „předmět převodu“) není omezeno.

2.

Předmět dohody a předmět převodu

2.1. Předmětem této dohody je

- a) převod vlastnictví technického zhodnocení pořízené Společností – nájemcem nebytové jednotky domu č.p. 696 v ulici Dukelských hrdinů v Praze 7 z této Společnosti na MČ Praha 7 na základě ceny stanovené na základě posouzení (ocenění) znalce
- b) započtení pohledávky MČ Praha 7 vůči Společnosti, vyplývající z dluhu této Společnosti vůči MČ Praha 7 ze Smlouvy o nájmu nebytového prostoru
- c) úhrada dohodnuté ceny technického zhodnocení za převod vlastnictví technického zhodnocení MČ Praha 7 Společnosti.

2.2. Předmětem převodu dle této Dohody je technické zhodnocení nebytové jednotky provedené a umístěné v 1.NP a 1.PP (restaurace a klub se zázemím) v domě č.p. 696 v ulici Dukelských hrdinů 43 v Praze 7.

Technické zhodnocení nebytové jednotky je obsahem Posouzení (ocenění) zhodnocení výše uvedeného nebytového prostoru vypracovaného Ing. XY pro účely finančního vyrovnání.

2.3. Převod technického zhodnocení, započtení pohledávky MČ Praha 7 vůči Společnosti a úhrada dohodnuté ceny za technické zhodnocení MČ Praha 7 Společnosti budou provedeny k datu ukončení Smlouvy o nájmu nebytového prostoru k 15.6.2010.

3.

Místo plnění

3.1. Místem plnění této Dohody je nebytový prostor (restaurace a klub se zázemím) umístěný v 1. NP a 1. PP v domě č.p. 696, v ulici Dukelských hrdinů 43, v Praze 7.

4.

Převzetí technického zhodnocení

4.1. Společnost prohlašuje a MČ Praha 7 souhlasí s tím, že MČ Praha 7 byla Společností seznámena s technickými podmínkami provozu předmětu převodu a se související projektovou dokumentací.

4.2. Společnost výslovně prohlašuje, že předmět převodu byl proveden v souladu s projektovou dokumentací.

4.3. Společnost prohlašuje, že uvedené technické zhodnocení je plně funkční a bez jakýchkoli zjevných či skrytých vad.

4.4. Předmět převodu bude předat k datu ukončení Smlouvy o nájmu nebytového prostoru ke dni 15.06.2010. O předání předmětu převodu bude sepsán písemný protokol.

5.

Cena technického zhodnocení

5.1. Cena předmětu převodu této Dohody byla stanovena na základě Posouzení zhodnocení nebytového prostoru v budově č.p. 696 ul. Dukelských hrdinů 43, Praha 7.

5.2. Cena technického zhodnocení dle výše uvedeného posouzení činí 923.000,- Kč (slovy: devět set dvacet tři tisíc korun českých).

6.

Platební podmínky

6.1. Smluvní strany se dohodly tak, že ke dni podpisu této dohody Společnost uhradí MČ Praha 7 dlužné nájemné ke dni 15.6.2010, v celkové výši 111.000,- Kč a MČ Praha 7 uhradí Společnosti investice, které vložila do předmětu nájmu ve výši 923.000,- Kč.

6.2. Smluvní strany podpisem této dohody realizují započtení svých vzájemných závazků a pohledávek specifikovaných shora, čímž tyto zanikají v rozsahu provedeného započtení tedy v částce 111.000,- Kč.

6.3. MČ Praha 7 se současně zavazuje uhradit Společnosti rozdíl vzniklý po provedeném započtení, tedy částku 812.000,- Kč a to na účet.

6.4. Právo na zaplacení dohodnuté ceny podle č. 6.3. této Dohody vzniká Společnosti řádným splněním předmětu převodu na základě zápisu uvedeného v č. 4.4. této Dohody.

7.

Ukončení nájmu

7.1. Smluvní strany se dohodly, že platnost Smlouvy o nájmu nebytového prostoru uzavřené mezi smluvními stranami dne 23.2.2009 končí dohodou ke dni 15.6.2010. Společnost je povinna nejpozději k tomuto datu předat vyklizené nebytové prostory MČ Praha 7. O předání nebytových prostor bude sepsán písemný protokol, který podepíší oprávnění zástupci Společnosti a MČ Praha 7.

8.

Všeobecná ustanovení

8.1. Změny a doplňky této Dohody lze učinit pouze číslovanými písemnými dodatky podepsanými oběma smluvními stranami.

8.2. Smluvní strany souhlasí se zveřejněním dohody na internetových stránkách MČ P7.

Zdroj: internetové stránky MČ Praha 7 [online].